



**Instituto CEUB de Pesquisa e Desenvolvimento - ICPD**  
**Programa de Doutorado em Direito**

**EINSTEIN ALMEIDA FERREIRA PANIAGO**

A Lei de Responsabilidade Fiscal e a hipótese da fragilização da situação patrimonial das unidades federadas: o caso de Goiás.

Brasília  
2019



Instituto CEUB de Pesquisa e Desenvolvimento - ICPD  
Programa de Doutorado em Direito

EINSTEIN ALMEIDA FERREIRA PANIAGO

RA 61550023

Tese apresentada à banca examinadora do Programa de Doutorado em Direito do Centro Universitário de Brasília (UniCEUB), como exigência para obtenção do título de Doutor em Direito.

**Área de Concentração:** Direito e Políticas Públicas.

**Linha de Pesquisa:** Políticas públicas, Estado e Desenvolvimento.

**Orientador:** Prof. Dr. Arnaldo Sampaio de Moraes Godoy (UniCEUB).

**Coorientação:** Prof. Dr. José Marilson Martins Dantas (UnB) e Prof. Dr. Murilo José de Souza Pires (IPEA).

Brasília  
2019



Instituto CEUB de Pesquisa e Desenvolvimento - ICPD  
Programa de Doutorado em Direito

### Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)

---

PANIAGO, Einstein Almeida Ferreira.

A Lei de Responsabilidade Fiscal e a hipótese da fragilização da situação patrimonial das unidades federadas: o caso de Goiás. / Einstein Almeida Ferreira Paniago; orientador Prof. Dr. Arnaldo Sampaio de Moraes Godoy. - Brasília: UniCEUB, 2019.

Tese (Doutorado em Direito) – Centro Universitário de Brasília – UniCEUB, Brasília, 2019. 435p.

**1.** Responsabilidade fiscal. **2.** Direito financeiro. **3.** Republicanismo. **4.** Teoria de Estado. **5.** *Compliance*.

**I.** GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes (Orientador). **II.** DANTAS, José Marilson Martins (Coorientador). **III.** PIRES, Murilo José de Souza. **IV.** Título.

CDU: xxx.xxx.x

---

Ficha Catalográfica elaborada pela Biblioteca Reitor João Herculino



**Instituto CEUB de Pesquisa e Desenvolvimento - ICPD**  
**Programa de Doutorado em Direito**

EINSTEIN ALMEIDA FERREIRA PANIAGO

Tese apresentada à banca examinadora do Programa de Doutorado em Direito do Centro Universitário de Brasília (UniCEUB), como exigência para obtenção do título de Doutor em Direito.

Brasília, 30 de julho de 2019

Banca Examinadora

---

Prof. Dr. Arnaldo Sampaio de Moraes Godoy

---

Dra. Bartira Macedo de Miranda

---

Dr. José Marilson Martins Dantas

---

Dra. Magda de Lima Lúcio

---

Dr. Nivaldo dos Santos

---

Dr. Paulo Roberto de Almeida



**Instituto CEUB de Pesquisa e Desenvolvimento - ICPD**  
**Programa de Doutorado em Direito**

Dedico esse trabalho à minha amada esposa que, mesmo diante de todas as dificuldades profissionais e de saúde enfrentadas, sempre esteve presente me incentivando e apoiando.

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço especialmente ao meu orientador, Prof. Arnaldo Sampaio de Moraes Godoy - pela paciência, constante incentivo e conselhos seguros e valiosos – e aos meus coorientadores, Profs. José Marilson Martins Dantas e Murilo José de Souza Pires, pela confiança de enfrentar comigo essa jornada interdisciplinar, auxiliando-me a não tropeçar em equívocos conceituais e de linguagem comuns à trabalhos cuja abordagem perpassa as barreiras de dada ciência.

Meu sincero reconhecimento ao Prefeito de Aparecida de Goiânia - Gustavo Mendanha Melo - e ao Diretor Geral da Faculdade Alfredo Nasser, Professor Alcides Ribeiro Filho, pela compreensão e liberações em tempo e esforço para que pudesse concluir os créditos e dedicar à pesquisa da qual decorre a presente tese.

Merece destaque meus agradecimentos e aos colegas da Secretaria da Fazenda de Goiás, Instituto Mauro Borges e Secretaria do Tesouro Nacional que me propiciaram acesso aos dados necessários, bem como estiveram sempre disponíveis para a discussão das possíveis interpretações modelos teóricos e métodos.

Não poderia esquecer dos colegas da Comissão de Estudos e Desenvolvimento da Contabilidade Aplicada ao Setor Público, do CRCGO, bem como os amigos do CFC, Senado Federal, IPEA, PGE, MPGO, TJGO, TCEGO, TCU, CGE e CGU, que contribuíram com críticas, indicações de obras, fontes de dados e referenciais normativos para desenvolvimento das pesquisas e enriquecimento desta tese.

Por fim, mas sempre presente em minha mente e coração, agradeço à minha família e amigos pela compreensão do sacrifício de todo tempo não dedicado ao tão caro e virtuoso convívio.



**Instituto CEUB de Pesquisa e Desenvolvimento - ICPD**  
**Programa de Doutorado em Direito**

Cada restrição corresponde a uma lógica diferente. Enquanto a racionalidade instrumental preside a restrição econômica, a racionalidade substantiva pode eventualmente nascer do debate público e formação de consenso.

(BRESSER-PEREIRA, 2009, p.315).

## **RESUMO**

Tendo a responsabilidade fiscal no direito financeiro brasileiro como tema geral de pesquisa e como problemática a perquirição se os marcos regulatórios brasileiros da gestão da responsabilidade fiscal são adequados para são adequados proteger o patrimônio líquido dos entes federados ou a conduzir ao equilíbrio fiscal sustentável. Foi utilizado como laboratório de aferência concreta o caso do Estado de Goiás, enquanto estado federado típico. A hipótese inicialmente levantada, após preliminar pesquisa exploratória, foi de que a atual legislação norteadora da gestão da responsabilidade fiscal não promove a real evolução da situação patrimonial dos estados federados ajustada por incrementos qualitativos e quantitativamente superavitários, a qual pode-se denominar como evolução positiva do patrimônio; pelo contrário, para a viabilização das gestão das políticas públicas sob responsabilidade de dado ente federado, implica num mascaramento institucional. Na consecução do objetivo geral, buscou-se analisar as normas de responsabilidade fiscal no ordenamento jurídico brasileiro, bem como suas regulamentações no âmbito estadual em face da complexa competência legiferante estabelecida, com o fito evidenciar a modelagem de restrições e sanções dirigidas aos gestores e as tendências de comportamento que promovem em diversos cenários fiscais. Utilizou-se como marco teórico a teoria do estado republicano e como método central o lógico-indutivo, lançando-se mão de ferramentas da pesquisa operacional e raciocínios típicos da análise econômica do direito, dentre outros. O presente texto, que se consubstancia em uma síntese do trabalho de pesquisa desenvolvido, evolui o raciocínio em três partes principais. O primeiro capítulo analisa diferentes dimensões de eficiência no estado republicano e suas repercussões na construção da *compliance* na governança e indução do *accountability* governamental em face dos incentivos para evolução da cultura organizacional pública. Já no segundo capítulo examina-se a aderência dos resultados da gestão da responsabilidade fiscal no caso de Goiás àqueles esperados pelo modelo idealizado pelo legislador, bem como a verificação da aplicabilidade prática da modelagem de sanções e restrições. No terceiro capítulo sintetiza-se os principais marcos regulatórios nacionais da responsabilidade fiscal, compilando a modelagem normativa do controle da gestão da responsabilidade fiscal aplicada nacionalmente aos estados federados, especialmente quanto às restrições e incentivos que propicia. E conclui pela confirmação da hipótese, no sentido de que as contradições impostas pela sobreposições de institutos de direito financeiro, bem como suas distintas interpretações jurisprudenciais e em precedentes estabelecidos nas cortes de contas, implicam em incentivos contraditórios que não promovem contribuições incrementais positivas ao patrimônio líquido dos entes públicos, especialmente do Estado de Goiás, mas ao contrário conduz a um mascaramento institucional das contas públicas que a médio e longo prazo implica em fragilização do equilíbrio patrimonial e elevação substancial dos riscos fiscais.

**Palavras chave:** Responsabilidade fiscal. *Compliance*. *Accountability*. Republicanismo.





**Instituto CEUB de Pesquisa e Desenvolvimento - ICPD**  
**Programa de Doutorado em Direito**

## **ABSTRACT**

The fiscal responsibility in Brazilian financial law is the general research topic. And central question is as to whether the Brazilian regulatory frameworks for fiscal responsibility management are adequate to be adequate to protect the net worth of federated entities or leading to sustainable fiscal balance. The case of Goiás State, as a typical federated state, was used as a concrete reference laboratory. The hypothesis initially raised, after preliminary exploratory research, was that the current guiding legislation for fiscal responsibility management does not promote the real evolution of federated states net worth's adjusted by qualitative and quantitative surplus increases. On the contrary, for the viability of public policy management under the responsibility of a federated entity, it implies in institutional masking. In the achievement of the general objective, we sought to analyze the norms of fiscal responsibility in the Brazilian legal system, as well as its regulations at the state level in view of the complex legislative competency established with the aim to highlight the modeling of restrictions and sanctions. The theoretical framework was the theory of the republican state and the central method was the logical-inductive, using tools of operational research and typical reasoning of economic analysis of law, among others. The present text, which consists in a synthesis of the research work developed, evolves the reasoning in three main parts. The first chapter analyzes different dimensions of efficiency in the republican state and its repercussions on the construction of governance compliance and the induction of government accountability in the face of incentives for the evolution of public organizational culture. The second chapter examines the adherence of the results of fiscal liability management in the case of Goiás to those expected by the model devised by the legislator, as well as the verification of the practical applicability of sanctions and restrictions modeling. The third chapter summarizes the main national regulatory frameworks of fiscal responsibility, compiling the normative modeling of control of fiscal responsibility management applied nationally to federated states, especially regarding the restrictions and incentives it provides. It concludes by confirming the hypothesis that the contradictions imposed by the overlaps of institutes of financial law, as well as their distinct jurisprudential and precedent interpretations established in the court of account, imply contradictory incentives that do not promote positive incremental contributions to equity. Especially about the state of Goiás. But on the contrary leads to an institutional masking of public accounts that in the medium and long term leads to the weakening of the balance and substantial increase of fiscal risks.

**Keywords:** Fiscal responsibility. Compliance. Accountability. Republicanismo.

## **LISTA DAS PRINCIPAIS SIGLAS E ACRÔNIMOS**

<b>SIGLA</b>	<b>-</b>	<b>DESCRIÇÃO</b>
ACO	-	Ação Civil Ordinária
ADI	-	Ação Direta de Inconstitucionalidade
ADC	-	Ação Declaratória de Constitucionalidade
ADPF	-	Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental
ADCT	-	Ato das Disposições Constitucionais Transitórias
ADCT-GO	-	Ato das Disposições Constitucionais Transitórias relacionado à Constituição do Estado de Goiás de 1989.
ARO	-	Antecipação de receita orçamentária
AT	-	Índice de instituição, previsão e arrecadação dos tributos
BACEN	-	Banco Central do Brasil
BIA	-	<i>Benefit Incidence Analysis</i>
BIRD	-	Banco Internacional para a Reconstrução e o Desenvolvimento
CE/1989	-	Constituição do Estado de Goiás
CGE	-	Controladoria Geral do Estado
CGU	-	Controladoria Geral da União
COÍNDICE	-	Conselho Deliberativo dos Índices de Participação dos Municípios
CPI	-	Comissão Parlamentar de Inquérito
CRCGO	-	Conselho Regional de Contabilidade de Goiás
CRFB	-	Constituição da República Federativa do Brasil
CTN	-	Código Tributário Nacional
DBGG	-	Dívida Bruta do Governo Geral
DLP	-	Despesa Líquida com Pessoal
Dfix	-	Despesas fixada
DPF	-	Dívida Pública Federal

DPFe	- Dívida Pública Federal Externa
DPMFi	- Dívida Pública Mobiliária Federal Interna
ER	- Índice de execução da receita
ED	- Índice de execução da despesa
EO	- Indicador de execução orçamentária
EOCap	- índice de execução orçamentária de capital
EOC	- índice de execução orçamentária corrente
EEO	- índice de execução extra orçamentária
EqO	- Equilíbrio orçamentário
FAPEG	- Fundação de Apoio à Pesquisa do Estado de Goiás
FJP	- Fundação João Pinheiro
FPE	- Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal
FREO	- índice financeiro real da execução orçamentária
FMI	- Fundo Monetário Internacional
FUNDEB	- Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação
GRF	- Gestão da Responsabilidade Fiscal
GSF	- Estatísticas de Finanças Públicas
ICMS	- Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação
IDH	- Índice de Desenvolvimento Humano (Global)
IDHM	- Índice de Desenvolvimento Humano Municipal
IMB	- Instituto Mauro Borges
IFI	- Instituição Fiscal Independente
IPEA	- Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada
II	- Imposto de importação
IE	- Imposto de exportação
IPI	- Imposto sobre produtos industrializados
IPVA	- Imposto sobre propriedade de veículos automotores

IR	- Imposto de renda
ITCD	- Imposto sobre a transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos
LDBN	- Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional
IFAC	<i>International Federation of Accountants</i>
IPSASB	<i>International Public Sector Accounting Standards Board</i>
LDO	- Lei de Diretrizes Orçamentárias
LE	- Índice de comprometimento do limite de endividamento
LFT	- Letra Financeira do Tesouro (taxa Selic)
LOA	- Lei Orçamentária Anual
LRF	- Lei de Responsabilidade Fiscal
LTN	- Letras do Tesouro Nacional (rentabilidade nominal)
MCDM	- Teoria dos Critérios Múltiplos de Decisão
MDF	- Manual de Demonstrativos Fiscais
NBC	- Norma Brasileira de Contabilidade
NBC T16	- NBC aplicáveis a entidades do setor público
NBC TSP	- NBC relativa a entidades de propósito geral e do setor público, após convergência aos padrões internacionais.
NTN-B	- Notas do Tesouro Nacional – série B (pós-fixado, IPCA+ juros)
NTN-F	- Notas do Tesouro Nacional – série F (prefixado c/ juros sem.)
OCDE	- Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico
OGU	- Orçamento Geral da União
OGE	- Orçamento Geral do Estado de Goiás
ONU	- Organização das Nações Unidas
PAF	- Plano Anual de Financiamento
PEF	- Plano de Promoção do Equilíbrio Fiscal
PER	- <i>Public Expenditure Review</i>
PETS	- <i>Public Expenditure Tracking Surveys</i>

PIB	- Produto Interno Bruto
PL	- Patrimônio Líquido
PLDO	- Projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias
PLOA	- Projeto de Lei Orçamentária Anual
PNUD	- Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento
PPA	- Plano Plurianual
PR	- Margem de erro das projeções de receita
PROTEGE	- Fundo de Proteção Social do Estado de Goiás
RAD	- Relatório Anual da Dívida Pública Federal
RCL	- Receita Corrente Líquida
RGF	- Relatório de Gestão Fiscal
RLR	- Receita Líquida Real
RMS	- Recurso Ordinário em Mandado de Segurança
RREO	- Relatório Resumido de Execução Orçamentária
RRF	- Regime de Recuperação Fiscal
RDA	- Índice de cobrança e realização da dívida ativa
REF	- Índice de resultado da execução financeira
RO	- Indicador de resultado orçamentário
RSF	- Índice de resultado dos saldos financeiros
RF	- Índice de renúncia fiscal
Rpatr	- índice de resultado patrimonial
Rprev	- Receita prevista
Selic	- Taxa básica de juros da economia
SF	- Índice da situação financeira
SP	- Índice de situação permanente
STF	- Supremo Tribunal Federal
STJ	- Superior Tribunal de Justiça
STN	- Secretaria do Tesouro Nacional
TCEGO	- Tribunal de Contas do Estado de Goiás
TCM	- Tribunal de Contas dos Municípios



**Instituto CEUB de Pesquisa e Desenvolvimento - ICPD**  
**Programa de Doutorado em Direito**

TCU	- Tribunal de Contas da União
TEP	- Teoria da escolha pública
TER	- Teoria da escolha racional
TJ	- Teoria dos jogos
TJGO	- Tribunal de Justiça do Estado de Goiás
SUS	- Sistema único de saúde



Instituto CEUB de Pesquisa e Desenvolvimento - ICPD  
Programa de Doutorado em Direito

## LISTA DE TABELAS

<b>Tabela 1 -</b>	Produto Interno Bruto 2010-2017.....	167
<b>Tabela 2 -</b>	Produto Interno Bruto <i>per capita</i> 2010-2017.....	168
<b>Tabela 3 -</b>	Comparativo da evolução com projeção da receita macro .....	170
<b>Tabela 4 -</b>	Comparativo da evolução com projeção da despesa macro .....	171
<b>Tabela 5 -</b>	Valores executados de gasto com pessoal no Poder Executivo.....	197
<b>Tabela 6 -</b>	Comprometimento da RCL e RLR com dívida pública e pessoal.	223
<b>Tabela 7 -</b>	Déficit 2017-2023 e potencial do comprometimento patrimonial...	225
<b>Tabela 8 -</b>	Distribuição de limites de DLP.....	330

## **LISTA DE GRÁFICOS**

Gráfico 1 – Evolução da balança comercial goiana 2005-2017 .....	169
Gráfico 2 – Índice de despesa líquida com pessoal em Goiás .....	200
Gráfico 3 – Dívida consolidada líquida <i>versus</i> RCL.....	222
Gráfico 4 – Evolução do IPCA, PIB goiano e brasileiro.....	226
Gráfico 5 – Projeção de DC/RCL 2018-2048 .....	227
Gráfico 6 – BDGG / PIB .....	253
Gráfico 7 – Riscos de refinanciamento – tempo remanescente ponderado p/ pg. ...	262
Gráfico 8 – Evolução do resultado primário do st. público (% PIB de 2003 a 2019) .....	271
Gráfico 9 – Evolução do resultado primário, nominal e encargos da dívida.....	272
Gráfico 10 – Evolução de indicadores da dívida pública (% PIB de 2003 a 2019) .....	274
Gráfico 11 – Custo médio dos encargos da dívida pública (% PIB de 2003 a 2019) .....	275
Gráfico 12 – Dívida consolidada líquida dos estados federados (2018-2019) .....	276
Gráfico 13 – Deduções da dívida consolidada bruta (1º Quadrimestre/2019) .....	278
Gráfico 14 - DPF <i>versus</i> DBGG .....	358
Gráfico 15 - Evolução da distribuição da população por faixa etária (1970-2030)...	359
Gráfico 16 – Indicadores de Confiança .....	360
Gráfico 17 – Evolução da margem da regra de ouro.....	362



## SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	18
I – Do pré-conceito à problematização. ....	18
II – Esclarecimentos sobre principais conceitos e abordagem utilizada.....	20
III – Estado republicano enquanto marco teórico.....	26
IV – Da justificativa da interdisciplinaridade.....	28
V – Do método e ferramental metodológico.....	31
VI – Da estrutura lógica do texto.....	34
CAPÍTULO I – O MARCO TEÓRICO DA RESPONSABILIDADE FISCAL .....	36
1.1. Breve histórico da evolução conceitual para um estado republicano .....	38
1.2. Responsabilidade fiscal e republicanismo .....	55
1.2.1. Responsabilidade e democracia – delegação <i>versus</i> representação.....	58
1.2.2. Governança e responsabilidade fiscal .....	62
1.3. Políticas públicas e republicanismo .....	67
1.4. Eficiência, eficácia e efetividade do estado.....	82
1.5. Reforma gerencial .....	92
1.6. Controles do aparelho do estado republicano.....	97
1.6.1. Controle da sociedade política ou do aparato do estado? .....	105
1.6.2. Transparência e controle social .....	113
1.6.3. <i>Compliance</i> e controle interno .....	130
1.6.4. <i>Accountability</i> e controle externo.....	138
1.7. Aplicabilidade do marco teórico ao objeto de pesquisa.....	154
CAPÍTULO II – DO CASO GOIÁS .....	167
2.1. Conjuntura econômico-fiscal de Goiás .....	168
2.2. Capacidade governativa e governabilidade do estado goiano .....	173
2.3. Breve vislumbre do ambiente normativo e seus atores no âmbito estadual .....	181
2.4. Regulamentos da Corte de Contas e jurisprudência dos tribunais.....	188
2.5. Análise de indicadores oficiais de gestão da responsabilidade fiscal de Goiás.....	195
2.7. Análise específica do cumprimento das vinculações .....	212
2.8. Análise de indicadores patrimoniais do Estado de Goiás.....	219

CAPÍTULO III - MARCOS REGULATÓRIOS DA RESPONSABILIDADE FISCAL .....	229
3.1. Direitos Fundamentais e coletivos e o interesse público na gestão fiscal .....	234
3.2. Segurança jurídica e gestão da responsabilidade fiscal.....	240
3.3. LRF, legislação extravagante e gestão da responsabilidade fiscal .....	252
3.4. Novo regime fiscal das despesas e gestão da responsabilidade fiscal .....	260
3.5. A escolha administrativa e a gestão da responsabilidade fiscal .....	279
3.6. Planejamento das finanças públicas e a gestão da responsabilidade fiscal.....	287
3.6.1. Planos decenais, PPA, LDO, LOA e a materialização de políticas .....	296
3.6.2. Receitas públicas e Estado republicano .....	306
3.6.3. Renúncias de receita, <i>tax expenditure</i> e o republicanismo .....	315
3.6.4. Despesa pública e estado republicano .....	327
3.7. Normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público .....	333
3.8. Precedentes administrativos e judiciais, ativismo e responsabilidade fiscal.....	345
3.9. Síntese das principais e incongruências e disfunções do modelo de gestão fiscal ...	355
CONSIDERAÇÕES FINAIS .....	373
I – Da nacionalização de padrões e institutos internacionais de direito financeiro .....	376
II – Governança, responsabilidade fiscal e hermenêutica .....	379
III – Indicadores de responsabilidade fiscal e incentivos à gestão republicana .....	384
REFERÊNCIAS .....	394
DIPLOMAS NORMATIVOS REFERENCIADOS .....	416
BRASIL.....	416
GOIÁS.....	424
ONU.....	427
JURISPRUDÊNCIA REFERENCIADA.....	428
I – Supremo Tribunal Federal .....	428
II – Superior Tribunal de Justiça .....	431
III – Tribunal de Justiça de Goiás .....	432
IV – Tribunal de Contas do Estado de Goiás .....	432

## **INTRODUÇÃO**

### **I – Do pré-conceito à problematização.**

O tema geral do presente trabalho que se apresenta como síntese da pesquisa realizada é a responsabilidade fiscal no direito financeiro<sup>1</sup> brasileiro, tendo por problema de pesquisa a perquirição se os marcos regulatórios brasileiros da gestão da responsabilidade fiscal – especialmente aqueles introduzidos ou reinterpretados no direito financeiro a partir do advento da LRF - são adequados para proteger o patrimônio líquido dos entes federados ou conduzir ao equilíbrio fiscal sustentável<sup>2</sup>, tendo como laboratório de aferência concreta o caso de Goiás, enquanto estado federado típico.

A concepção prévia de que as recomendações e delineamento de um modelo de gestão fiscal, com correspondentes restrições e sanções em face do seu descumprimento, estabelecido pela Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) preserva e/ou conduz a uma evolução ajustada por incrementos superavitários da condição fiscal e/ou patrimonial dos entes federados pode ser compreendida como pré-conceito, na perspectiva provocativa de Gadamer (1997, p.448). O simples fato de um preconceito se tornar questionável frente a determinadas evidências fáticas não

---

<sup>1</sup> Nas perspectivas ofertadas por Harada (2013, pp.4 e 18) e Ataliba (1969, p.50), direito financeiro é aqui entendido como ramo do direito público que estuda, do ponto de vista jurídico, a atividade financeira do estado, focado nas nuances de sua atuação para obter, gerir e aplicar – e eventualmente criar – recursos financeiros necessários à consecução das finalidades do estado, consecução viabilizada no tempo pelo equilíbrio fiscal sustentável, este adotado aqui de forma similar a compreensão de Abrucio e Loreiro (2004, p.50).

<sup>2</sup> “O fato de que surja uma pergunta rompe igualmente o ser do interrogado. O *logos* que desenvolve este ser rupturado é, nessa medida, sempre a resposta, e só tem sentido no sentido da pergunta” (GADAMER, 1997, p.534).

implica que seja de imediato desconsiderado o seu valor<sup>3</sup>; assim, é necessário verificar um conjunto maior de fatores e ocorrências, bem como estabelecer suas correlações significativas para abandonar dado modelo explicativo da realidade ou idealizado para um fim, buscando – na medida do possível – o aprimoramento do atual ou a organização de um novo modelo que, por sua vez, no uso pelo senso comum poderá se tornar um preconceito dominante a guiar as deliberações na racionalidade do homem médio. Com tal espírito, se estruturou a problemática a partir do tema e seus recortes lógicos-conceituais, bem como se delineou a hipótese.

A hipótese inicialmente levantada<sup>4</sup> foi de que a atual legislação norteadora da gestão da responsabilidade fiscal - cuja aplicabilidade requer uso de conceitos e normas decorrentes e aplicáveis às ciências contábeis, econômica e da administração - não protege o patrimônio líquido dos entes federados ou promove necessariamente o equilíbrio fiscal sustentável; pelo contrário, para a viabilização das gestão das políticas públicas sob responsabilidade de dado ente federado, o modelo de incentivos às ações dos gestores instituído pelo conjunto do direito financeiro implica num mascaramento institucional. A verificação de sua adequação, ou não, é debatida ao longo do desenvolvimento do presente trabalho.

Na consecução do objetivo geral, buscou-se analisar as normas de responsabilidade fiscal no ordenamento jurídico brasileiro, a fim de verificar a hipótese supracitada e que foi formulada a partir de evidências numa etapa preliminar das pesquisas, por meio de ferramental exploratório, alinhavada pelo método central abaixo explicitado. Para tal consecução, adotou-se como objetivos específicos: i) a

---

<sup>3</sup> Considerando a perspectiva de Gadamer (1997, p.448), o preconceito propriamente dito somente se manifesta com repercussões significativas na estruturação da realidade conjuntural, na medida em que aquele já integre de forma predominante a própria conjuntura; pois, “somente na medida em que se exerce, pode experimentar a pretensão de verdade do outro e oferecer-lhe a possibilidade de que este se exercite por sua vez” (*ibidem*).

<sup>4</sup> Hipótese delineada após preliminar pesquisa exploratória dos marcos legais, resultados de balanços patrimoniais, orçamentários, financeiros, da evolução dos indicadores de gestão fiscal e dos pareceres prévios de corte de contas.

identificação da modelagem de restrições e sanções<sup>5</sup> dirigidas aos gestores, idealizadas num “dever ser” de proteção ao erário público e a promoção de eficiência e eficácia do uso dos recursos orçamentários<sup>6</sup>, bem como conformidade na utilização dos recursos extra orçamentários; ii) a análise das normas de responsabilidade fiscal em seu conjunto regulamentador e sua interpretação pelo controle externo do legislativo e judiciário, especialmente no que concerne ao TCE/GO, JTGO, STJ e STF; iii) o exame das normas contábeis brasileiras aplicadas ao setor público, tendo como foco aquelas que buscam regulamentar a evidenciação contábil de indicadores da gestão da responsabilidade fiscal, nos sistemas patrimonial, orçamentário, de compensação e de custos; iv) a evidenciação de modelagem das restrições e sanções da gestão da responsabilidade fiscal voltadas aos estados da federação brasileira, verificando sua efetividade, eficiência e eficácia; v) a análise de aderência dos dados fáticos de gestão da responsabilidade fiscal no estado federado Goiás ao comportamento idealizado pelo legislador.

## **II – Esclarecimentos sobre principais conceitos e abordagem utilizada.**

Evolução patrimonial ou do equilíbrio fiscal sustentável, ajustado por incrementos qualitativa e quantitativamente superavitários, é conceito que pode ser aplicado numa perspectiva interdisciplinar: reflete uma mudança uma melhoria incremental do patrimônio ou dos indicadores fiscais – em elementos qualitativos e/ou

---

<sup>5</sup> Sanção aqui entendida em seu sentido etimológico, tal como originário no latim *sanctio*, enquanto consequência “estabelecida por lei”; ou seja, incentivo positivo ou negativo, este decorrente do poder de coação do estado.

<sup>6</sup> Com vistas à objetividade da linguagem científica, tal como proposto por Gadamer (1997, p.653), cumpre esclarecer que nessa assertiva a eficiência e eficácia da gestão fiscal na execução orçamentária refere-se, idealmente, àquela que afeta qualitativamente a composição das contas do patrimônio, ampliando ativos e/ou reperfilando os passivos com redução dos encargos da dívida, mesmo que não implique em resultado superavitário primário ou nominal, ou promove uma evolução quantitativa incrementalmente positiva no patrimônio líquido.

quantitativos - rumo a uma situação ótima que, em face das demandas crescentes de financiamento das políticas públicas e as limitações de geração de novas receitas, reflita uma situação de equilíbrio e segurança crescente para a organização que o titula, viabilizando aspectos relevantes da sustentabilidade de sua missão institucional ou, em se tratando do estado brasileiro, dos objetivos fundamentais dispostos no artigo 3º, da Constituição da República Federativa do Brasil.

No campo de análises próprias ao direito público, a análise da fragilidade ou da evolução incrementalmente positiva do patrimônio conduz – dentre outras perspectivas - a uma verificação das efetividade, eficiência e eficácia<sup>7</sup> do conjunto normativo da responsabilidade fiscal, em harmonia com o arcabouço normativo de direito financeiro brasileiro - na perspectiva de um estado republicano tal como entendido por Bresser-Pereira (1986, 1989, 1993, 1998a, 1998b, 2006, 2009a, 2009b e 2017).

O contrato social<sup>8</sup> típico de um estado republicano, cujo viés é democrático social, segundo Bresser-Pereira (2009a), destaca algumas diretrizes básicas, tais como o foco no resultado das políticas estatais, em sua eficácia enquanto capacidade de resposta esperada pela sociedade civil<sup>9</sup> e eficiência – enquanto atendimento a

---

<sup>7</sup> Conceitos analisados – no âmbito do direito financeiro - inicialmente à luz do arcabouço normativo próprio do modelo de gestão burocrática do estado, verificando suas eventuais ressignificações no modelo gerencial (BRESSER-PEREIRA; SPINK, 2006 e FRANÇA, 2000), contexto no qual se deu as repercussões mais sensíveis no ordenamento início quanto a reforma da administração pública, por meio da EC nº 19/1998 (BRASIL, 1995b), tal como se verifica no Plano diretor da reforma de estado (BRASIL, 1995a).

<sup>8</sup> Contrato social como solução ao problema da constituição das sociedades civil e política sem perda qualitativa da liberdade, como originariamente concebido por Rousseau (1762, pp.7-10) e não necessariamente como, no desenvolvimento do raciocínio, contextualizou historicamente sua possibilidade.

<sup>9</sup> Os termos sociedade civil e sociedade política são utilizados aqui - com algumas variações - nas dimensões concebidas por Gramsci (2000, pp.1518-1519), enquanto dois planos superestruturais, ou seja: “o conjunto dos organismos vulgarmente chamados privados, e o da sociedade política do estado, que correspondem, respectivamente, à função de hegemonia que o grupo dominante exerce sobre toda a sociedade e à de domínio direto ou de comando que se exprime no estado e no governo jurídico”.

progressivos padrões de qualidade com favorável relação entre custo e benefício -, bem como reestruturação do foco dos controles, sendo que este deve migrar, em regra, de procedimentos para qualidade.

Embora no início do século XXI o Brasil tenha sido uma das primeiras economias emergentes a editar normas gerais de finanças públicas contendo tanto regras como seus decorrentes indicadores que impuseram obrigações aos governos, especialmente aos estaduais e municipais quanto à gestão da responsabilidade fiscal, o histórico da interpretação e aplicação de seu conteúdo foi marcado por polêmicas e questionamentos judiciais e políticos.

A edição de normas de repercussão na responsabilidade fiscal surgiu, no Brasil, associada a um contexto de crises fiscais. Mas mesmo com a crise dos anos de 1980, a regulamentação geral do artigo 163, da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CRFB), por meio da Lei de Responsabilidade Fiscal<sup>10</sup> (LRF), demorou aproximadamente vinte anos. Já a adequação das normas contábeis que comandam a evidenciação dos indicadores de responsabilidade fiscal para os controles institucionais interno e externo, bem como para o controle social, se encontra em processo de progressivo ajuste; isso porque, no modelo universalizante adotado, depende da adequação da praxe à convergência das normas contábeis brasileiras aos parâmetros internacionais e sua adequação ao setor público, iniciada na primeira década do século XXI<sup>11</sup>.

Apesar da CRFB de 1988 ter inovado frente as anteriores cartas políticas brasileiras quanto a previsão de regulação da responsabilidade fiscal por norma geral

---

<sup>10</sup> Lei complementar nº 101, de 04 de maio de 2000.

<sup>11</sup> Com o advento da Lei nº 11.638/2007, as normas brasileiras de contabilidade passaram a adotar os padrões internacionais, primeiramente para a contabilidade empresarial e posteriormente para a pública. São normas baseadas muito mais em princípios do que em regras e cujo foco das mudanças foi aprimorar a qualidade da informação contábil tendo como fim a utilidade para seus destinatários, lastreadas na melhoria da compreensibilidade, relevância, confiabilidade e comparabilidade (ANTUNES et al, 2012, p.6).

da União, formalizada por meio de Lei Complementar, outros ferramentais como regulamentação da execução orçamentária e financeira, Plano Plurianual (PPA), Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e Lei orçamentária anual (LOA) já tinham sido progressivamente introduzidos no ordenamento jurídico desde o período imperial.

A introdução de normas de responsabilidade fiscal no ordenamento jurídico nacional impôs, em sua aplicação, interpretações por diversas metodologias hermenêuticas cujo entendimento as harmonizasse com as demais normas em vigor no direito financeiro pátrio e com a complexa distribuição de competência normativa e/ou regulamentadora decorrente do pacto federativo e da distribuição de competências entre os Poderes e órgãos de destaque constitucional. Nesse sentido, a imposição de vinculações constitucionais e infraconstitucionais da aplicação orçamentária implica em comandos contraditórios que dificilmente encontram um ponto de equilíbrio, na lógica a responsabilidade fiscal, num cenário de menor aceleração de crescimento da receita.

Embora outros fatores certamente influam nos resultados da gestão fiscal, como os acima elencados ou os ciclos macroeconômicos, o que este trabalho se propõe é na aferição de contribuições do conjunto normativo da responsabilidade fiscal frente as finanças públicas para as disfunções observadas ou observáveis na fragilização ou evolução incrementalmente positiva da situação patrimonial dos estados federados, cujo o modelo é testado empiricamente para análise da situação do estado de Goiás. Assim, pode-se inferir a possibilidade de não se chegar a melhor opção normativa para dado objetivo; isso em análises que tomem por base, por exemplo, o Paradoxo de Condorcet<sup>12</sup>, no que condiz a possibilidade de num ambiente democrático, em que haja alternativas transitivas.

---

<sup>12</sup> O paradoxo demonstrado por Condorcet (1785) implica no questionamento da racionalidade da decisão coletiva, em face da verificação de intransitividade decorrente da preferência coletiva, apurada a partir de preferências individuais transitivas; é recorrente na democracia representativa e evidencia consideráveis e maiores distorções dos parâmetros da racionalidade democrática no



Em função da divisão da competência normativa entre diversos entes da federação e entre instâncias de distintos poderes (EPSTEIN, 1997, 283-284), pode-se justificar a investigação da modelagem da gestão da responsabilidade fiscal decorrente das normas de direito financeiro pátrio por suas repercussões implicarem<sup>13</sup> significativamente, ou de forma determinante, na indução do Estado brasileiro à uma progressiva evolução incremental positiva ou à fragilização da situação patrimonial de seus entes federados e da sustentabilidade de seu equilíbrio fiscal. Isso porque, tal como analisado por Pereira (1997, p.428-430) sobre a possibilidade da aplicação da racionalidade da teoria da escolha pública, as regras positivadas para a gestão da responsabilidade não são unidimensionais<sup>14</sup>, não sendo possível a aplicação da visão schumpeteriana<sup>15</sup> do método democrático desenvolvido por Anthony Downs (1957)<sup>16</sup>, cujo teorema foi comprovado por Duncan Black (1948)<sup>17</sup>.

Pela linha de raciocínio supra esposada, evidencia-se a possibilidade de a modelagem normativa da responsabilidade fiscal no ordenamento jurídico brasileiro ter como corolário os resultados vislumbrados no teorema da impossibilidade de

---

modelo que O'Donnell (1991) denomina de democracia delegativa, em face da não vinculação dos representantes às propostas pactuadas com os respectivos representados.

<sup>13</sup> Após três décadas de introdução explícita da intercorrentemente progressiva regulamentação da responsabilidade fiscal no ordenamento jurídico pátrio, desde sua constitucionalização na CRFB de 1988.

<sup>14</sup> Além da diversidade de atores a dividirem privativa, concorrentemente ou suplementarmente a competência normativa, o contexto histórico-social também inviabiliza uma unidimensionalidade. Isso porque, para Castells, 1999, p.21) uma revolução tecnológica – focada em tecnologias da informação – está promovendo, em ritmo acelerado, a remodelagem da base material da sociedade, ao passo que as economias nacionais passam a manter interdependência global em face – senão dos intercâmbios comerciais – da dinâmica operativa do sistema financeiro. E isso impõe, naturalmente, relações de geometria variável entre o estado, mercado e sociedade civil.

<sup>15</sup> Perspectiva desenvolvida por Joseph Alois Schumpeter em sua obra “*Capitalism, socialism and democracy*”, publicada em Nova Iorque, pela editora Harper and row, em 1943.

<sup>16</sup> Teorema desenvolvido por Anthony Downs em sua obra “*An economic theory of democracy*”, publicado originalmente em Nova Iorque, pela editora Harper and row, em 1957.

<sup>17</sup> Pesquisa desenvolvida por Duncan Black e cujo resultado foi publicado no artigo “*On the rationale of group decision-making*”, no número 56 de um dos veículos da editora da Universidade de Chicago, o *Journal of Political Economy*, em 1948.

Arrow<sup>18</sup>; pois, não incidem sobre ou decorrem dela uma única variável. Por outro lado, tal cenário pode apontar para uma solução escorada na crítica de Sen (2002, p.69) ao pessimismo decorrente deste teorema, à medida que se possa viabilizar a ampliação do universo de informações utilizadas para escolha social ou em colegiados; por tal razão, disposições legais, jurisprudenciais e doutrinárias que impliquem em possibilidades práticas de aplicação do que as ciências sociais aplicadas denominam *accountability*<sup>19</sup>, *compliance*, transparência e controle social, passam a ter relativo interesse à compreensão do objeto deste estudo, tanto maior quanto for as contradições observadas no conjunto normativo e praxe governamental no que condiz à gestão da responsabilidade fiscal.

A problematização sobre o objeto do estudo pretendido não conduz aqui a uma análise das regras de produção das normas, embora a análise acima evidencie a possibilidade de que o arcabouço normativo da responsabilidade fiscal conduza a contradições quanto ao objetivo de se proteger o patrimônio líquido dos entes federados e promover o equilíbrio fiscal sustentável ou conduzir às suas evoluções incrementais superavitárias, para a viabilização da continuidade das imprescindíveis atividades financeiras do estado<sup>20</sup>. Assim, o recorte a que se propôs a pesquisa é de verificar a modelagem das normas que impliquem da gestão da responsabilidade fiscal, no âmbito do direito financeiro, em especial - mas não exclusivamente – quanto aos incentivos, restrições e sanções decorrentes da Lei de Responsabilidade Fiscal.

---

<sup>18</sup> Teorema desenvolvido por Kenneth Arrow em que se demonstra a inexistência de um mecanismo de escolha social capaz de agregar preferências individuais na construção racional de uma preferência coletiva, ou seja, que conseguisse ranquear coerentemente as alternativas. Ele é aplicável quando o objeto de estudo é influenciado por múltiplas variáveis, ou quando as decisões são tomadas coletivamente em um contexto de múltiplas alternativas.

<sup>19</sup> Termo sem tradução na língua portuguesa, apontado “como uma das principais ferramentas de democratização da atividade política, especialmente governamental”. (BEZERRA; 2008, p.13).

<sup>20</sup> Tais como o suporte financeiro para a prestação contínua, na qualidade e abrangência constitucionalmente requeridas, dos serviços públicos.

### **III – Estado republicano enquanto marco teórico.**

Após a segunda Grande Guerra - conflagração de âmbito mundial – o modelo de estado contemporâneo passou a se agigantar, frente a necessidade de uma espécie de repactuação social, com ampliação da proteção de direitos difusos e coletivos resguardados no ordenamento jurídico<sup>21</sup>, mas propriamente na esfera do direito público. Essas nuances de estado-previdência e estado-intervencionista implicaram na ampliação das dimensões<sup>22</sup> das atividades financeiras do estado, tal como compreende dentre outros Harada (2013, p.5) – prestação de serviços públicos, exercício regular do poder de polícia e intervenção no domínio econômico - passando a requerer uma disciplina jurídica própria, o direito financeiro, para o estudo das normas que regulam as finanças públicas e suas repercussões fáticas na ordem jurídico-constitucional que explicitamente no conjunto das disposições dos dois títulos iniciais<sup>23</sup> comandam um estado republicano.

Desenhar o arcabouço normativo de âmbito nacional e eventual regulamentação local numa modelagem teórica que permita analisar seus efeitos práticos na evolução incremental positiva do patrimônio – aferido em seus diversos indicadores, mensurados por meio de procedimentos de evidenciação regulamentados para os quatro sistemas contábeis – se apresenta como relevante contribuição teórica para o direito financeiro brasileiro e para o planejamento da

---

<sup>21</sup> O direito aqui, tal como compreendido por Kant (1995) enquanto o conjunto de condições – expressas normativamente – sob as quais a escolha racional de um ser humano pode ser unida à de outrem, sob uma lei universal de liberdade.

<sup>22</sup> Bresser-Pereira (2009b, p.28) defende que existe um “estado necessário” para a democracia brasileira, contextualizada na realidade histórico-cultural e econômica da América Latina.

<sup>23</sup> O primeiro título trata dos princípios fundamentais – no que normatiza os valores fundamentais, origem e legitimidade do exercício do poder em ambiente democrático, a razão de existência do estado, traduzido em sua missão institucional explicitada nos objetivos fundamentais - e o segundo normatiza, em âmbito geral, os direitos e garantias fundamentais, numa perspectiva de um contrato social próprio de um estado republicano.

gestão das políticas públicas; além contribuir significativamente para a transparência governamental, incentivos à internalização na cultura institucional do *accountability* e das praxes decorrentes da *compliance*, bem como potencializar ciclos positivos de interação do aparelho do estado com o controle social, numa perspectiva de estado republicano. Isso porque, com ampliação das informações quanto as repercussões fáticas da aplicação de tal arcabouço normativo, poder-se-á contribuir com o aprimoramento de tais normas em harmonia com o seu objetivo primordial, por meio das escolhas sociais e/ou dos colegiados legislativos e outras instâncias regulamentadoras em ambiente democrático.

Como as exposições de motivos<sup>24</sup> da macro concepção teórica das normas gerais de direito financeiro voltadas à regulação da responsabilidade fiscal se confessam inseridas num contexto de um estado gerencialista, próprio de um estado republicano, adota-se como marco teórico a teoria do estado republicano, tendo em Luiz Carlos Bresser Pereira seu expoente na doutrina brasileira.

A teoria do estado republicano dialoga com algumas outras teorias de estado e de normatização de suas organizações e atividades financeiras; dentre elas, destacam-se a teoria weberiana da burocracia, teoria política <sup>25</sup>, teoria da justiça<sup>26</sup>,

---

<sup>24</sup> Como evidencia o Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado - constante de Brasil (1995a), no qual Bresser-Pereira, enquanto Ministro da Administração Federal e Reforma do Estado exercita seu arcabouço teórico na Câmara de Reforma do Estado, composta por Pedro Malan (Ministro da Fazenda), Paulo Paiva (Ministro do Trabalho), José Serra (Ministro do Planejamento e Orçamento), Gen. Benedito Onofre Bezerra Leonel (Ministro Chefe do Estado Maior das Forças Armadas) e Clóvis Carvalho (Ministro Chefe da Casa Civil), sendo este seu presidente – bem como a exposição de motivos do Projeto de Emenda Constitucional, de 1995, que deu origem à EC nº 19, de 04 de junho de 1998.

<sup>25</sup> Teoria política da democracia, destacando-se os enfoques que defendem uma concepção deliberativa da democracia, social-liberais ou politicamente liberais (RAWLS, 2000; HABERMAS, 1995; COHEN, 1999; *et al*).

<sup>26</sup> Justiça entendida enquanto equidade (RAWLS, 2002 e 2008)

teoria do desenvolvimento<sup>27</sup>, doutrina do método da razão prática pura<sup>28</sup>, doutrina da liberdade<sup>29</sup>, teoria da escolha pública<sup>30</sup> e teoria da escolha social<sup>31</sup>. Tais diálogos se evidenciam no texto, em face da utilização do marco teórico de forma implícita ou explícita durante todo o seu desenvolvimento.

#### **IV – Da justificativa da interdisciplinaridade.**

Ponderou-se inicialmente no presente trabalho que há uma distinção entre as normas institucionalizadas e comportamentos sociais predominantes. As instituições “inevitavelmente envolvem obrigações normativas, mas frequentemente entram na vida social, primeiramente, como fatos que devem ser considerados pelos autores” (MEYER e ROWAN, 1983, p.342).

Ao analisar um determinado fenômeno jurídico e seus efeitos materiais, há que se prever certo descolamento entre o comportamento esperado e o normatizado. Nessa esteira de raciocínio, iniciou-se as pesquisas pela revisão da literatura e perquirição do estado da arte do objeto da pesquisa, recorrendo-se ao ferramental da pesquisa descritiva para, posteriormente, desenvolver uma modelagem de sanções, restrições e resultados esperados na gestão da responsabilidade fiscal e, ao final,

---

<sup>27</sup> Desenvolvimento enquanto liberdade (SEN, 2000 e 2004)

<sup>28</sup> Pressupõe o conflito natural entre o imperativo categórico e o ânimo humano, entendendo que – “como se pode fazer a razão objetivamente prática também subjetivamente prática” – o modo mais eficiente de ajustar os ânimos aos comandos normativos decorrentes do imperativo categórico é “ensinando o homem a sentir sua própria dignidade”, conduzindo o cidadão em sociedades heterogenias a, libertando-se do apego sensível, reconhecer a importância e utilidade de sacrifícios individuais no exercício do bem comum (KANT, 2003, pp.531-569).

<sup>29</sup> Pressupõe o pluralismo competitivo e a moralidade da liberdade que tem o Estado como instrumental da garantia da autonomia individual, mas aquele com ação restringida porque entende que “um esforço do governo para alcançar mais liberdade alcançará menos” (RAZ, 2011, pp.396-400).

<sup>30</sup> Na perspectiva de Bresser-Pereira (2009a, p.164), é defendida por liberais clássicos e “realistas” adeptos da escolha racional, tais como Black (1958), Buchanan e Tullock (1962), Olson (1971) e Downs (1957).

<sup>31</sup> Tal como idealizada por Sen (1970 e 2004) e ARROW (1963), dentre outros.

testá-los a partir dos dados fáticos de séries históricas do ente federado Goiás.

A exemplo de Bresser-Pereira (2009a), utilizou-se de distintos ferramentais metodológicos conforme o objeto ou dimensão da análise; o citado jurisconsulto, fez uso da teoria política para alinhar os diversos raciocínios, mas ele mesmo alerta que essa opção deve ser utilizada com cuidado porque, embora as diferentes teorias utilizadas fundem-se em aspectos da racionalidade, ao utilizar-se de métodos distintos, pode-se chegar a resultados incongruentes, por terem por base abordagens (eventualmente paradigmáticas<sup>32</sup>) não convergentes (*ibidem*, p.294) cujas eventuais contradições devem ser evidenciadas e – preferencialmente sanadas - no âmbito de uma abordagem geral que as suporte: a teoria do estado republicano.

Se em Weber percebe-se que a evolução das organizações – notadamente empresariais e adaptadas<sup>33</sup> posteriormente para as públicas num ambiente de aperfeiçoamento do capitalismo industrial – colocaram problemas para os quais as teorias clássica e das relações humanas não oferecia respostas satisfatórias, em Bresser o aprimoramento do fenômeno da globalização<sup>34</sup> econômica e suas repercussões na política, no direito e nas organizações, num contexto de capitalismo

---

<sup>32</sup> Considerando a definição de Kuhn (1975, pp.12-13) que compreende paradigma como “[...] as realizações científicas universalmente reconhecidas que, durante algum tempo, fornecem problemas e soluções modelares para uma comunidade de praticante de uma ciência”, pode-se afirmar que nesse trabalho não se utilizou propriamente de análise paradigmática; não obstante, utilizou-se de perspectivas e abordagens tidas como determinantes para a compreensão contextualizada do direito financeiro, por óticas ofertadas tanto pelo Direito quanto pelas ciências econômicas, contábeis e da administração, com vistas a questionar sua aplicabilidade na modelagem jurídica de um “dever ser” da gestão da responsabilidade fiscal. A abordagem paradigmática adotada, por outro lado, não tem a presunção de completude; não abarca, portanto, uma visão de mundo a partir da qual se teria uma lente para a compreensão de todos os fenômenos sociais, mas no âmbito da racionalidade constante do direito financeiro pátrio.

<sup>33</sup> “[...] é simplesmente ridículo que nossos literatos possam crer que o trabalho não-manual no escritório privado é diferente, um mínimo que seja, do trabalho numa repartição pública. Ambos são basicamente idênticos. [...] esta é exatamente sua peculiaridade histórica.” (WEBER, 1974, p.23)

<sup>34</sup> “Uma revolução tecnológica concentrada nas tecnologias da informação está remodelando a base material da sociedade em ritmo acelerado. Economias por todo o mundo passaram a manter interdependência global, apresentando uma nova forma de relação entre a economia, o Estado e a sociedade em um sistema de geometria variável” (CASTELLS, 1999, p.21).

financeiro<sup>35</sup>, em dinâmicas que podem ser compreendidas a partir de uma teoria neorrepblicana<sup>36</sup>.

Em análise da concepção de Bresser-Pereira (2009a) de estado republicano e necessária reforma gerencial, faz-se necessário uma abordagem concomitantemente social-democrática e social-liberal do papel do estado. Assim, abarca-se as distintas e complementares estratégias adotadas na proposta de reforma do aparelho do estado, tais como: i) maior autonomia e responsabilidade para agências e agentes; ii) foco no controle de resultados contratados; iii) competição administrada pela excelência; iv) flexibilização do controle procedimental e da supervisão mais direta; v) elevação do poder do núcleo estratégico sobre os resultados; vi) inclusão no arcabouço do campo das organizações públicas aquelas organizações não-estatais de serviços, nas áreas que a sociedade decidir financiar com recursos públicos por envolverem altas externalidades e direitos humanos. A gestão da responsabilidade fiscal nessas diversas dimensões pressupõe uma política de restrições e sanções, cujo enfoque jurídico se evidencia na perspectiva apresentada.

A partir de uma análise do enquadramento da pesquisa num dado campo do conhecimento da ciência jurídica, convém desde já justificar a interdisciplinaridade do estudo, o que se pode fazer. No caso em tela, pela explicitação do marco teórico adotado - os estudos de Bresser<sup>37</sup> sobre as perspectivas e ferramental jurídico para uma reforma gerencial no movimento de construção de um estado republicano – que

---

<sup>35</sup> A atual fase do capitalismo é também denominada de monopolista ou informacional, conforme a corrente teórica ou abordagem do mercado.

<sup>36</sup> “O novo republicanismo, o reaparecimento das ideias de esfera pública e sociedade civil, e a teoria da democracia deliberativa são hoje essencialmente a mesma coisa”. (BRESSER-PEREIRA, 2009a, p.167).

<sup>37</sup> Ao teor da Plataforma Lattes (CNPQ, 2018), com formação jurídica, econômica e administrativa.



dialoga intensivamente<sup>38</sup> com a teoria da burocracia<sup>39</sup> de Max Weber<sup>40</sup> que foi desenvolvida originalmente numa abordagem sociológica da economia e no âmbito das organizações públicas, como uma resposta ao patrimonialismo<sup>41</sup>. Assim a interdisciplinaridade é invocada como estratégia para um estudo mais completo sobre um objeto que - numa primeira análise – seria insuficiente se abordado exclusivamente no âmbito de uma dada ciência, embora o viés predominante seja o Direito, especialmente quando não está ainda suficientemente desenvolvida uma teoria que o abarque num espectro do conhecimento<sup>42</sup>.

## **V – Do método e ferramental metodológico<sup>43</sup>**

Ciência jurídica e técnica jurídica não se confundem; isso porque, a questão do método científico recai sobre a maneira que se busca sair de uma zona de ignorância para uma área de conhecimento, enquanto a questão da técnica jurídica

---

<sup>38</sup> Embora esse diálogo não se desenvolva sempre de forma explícita, mas tendo como ponto comum uma perspectiva de superação das disfuncionalidades inerentes às transposições das fronteiras entre distintas ciências.

<sup>39</sup> Para Weber (1978, p.222), no ambiente de um capitalismo industrial sob influência da percepção de progresso da Alemanha gerida por Bismarck, a organização puramente burocrática “é do ponto de vista puramente técnico, capaz de atingir o mais alto grau de eficiência”.

<sup>40</sup> Para Weber (1978), “a organização é [...] um grupo organizado e estável de meios adequados a fins”.

<sup>41</sup> Analisando o patrimonialismo nas organizações estatais, em seu tipo puro, Weber (1978, p.236) afirma que a dominação dele decorrente “encara todos os poderes e governos e os correspondentes direitos econômicos como vantagens econômicas apropriadas privativamente”. Aprofundando a análise, entende que a apropriação dos poderes de governo “tende a ser tratada como base legal para a posição de *status* privilegiado daqueles que se apropriam dele”.

<sup>42</sup> O direito tem como objeto próprio o sistema jurídico, enquanto para a economia é o mercado, para a ciência política o sistema político – entendido como dinâmicas de obtenção, manutenção, compartilhamento e exercício do poder – a ciência contábil o patrimônio e a ciência da administração a organização.

<sup>43</sup> A utilização de ferramentais metodológicos distintos por fase da análise desenvolvida, se justifica na busca de um modelo representativo da verdade fática, tal como propõe Gadamer (1997, p.709) “[...] que a ferramenta do método não alcança”, devendo ser atingido por meio do estabelecimento de uma disciplina do perguntar e do investigar, “[...] que garante a verdade”.



trata dos instrumentos colocados à disposição do jurista na persecução dessa elucidação. A não distinção destas matérias traz um problema de interpretação ao jurista, dado a falta de separação entre método e ciência (Rossi, 2017, p.19). Nessa esteira de raciocínio, a análise dos resultados no presente trabalho seguiu uma metodologia geral lógico-indutiva, utilizando-se, quando necessário, de técnicas jurimétricas para a análise de previsibilidade nas decisões e comportamentos a partir de dadas abordagens jurídicas, como proposto por Loevinger (1963, p.8)<sup>44</sup>, mas com vistas às interpretações e decisões exaradas, especialmente, pelos órgãos de controle externos administrativos.

No que tange ao ferramental metodológico adotado, há que se refletir quanto a existência de uma interdisciplinaridade natural quando a pesquisa no Direito, propriamente dito, remete à uma verificação de seus efeitos práticos no âmbito social e, na espécie em estudo, o patrimônio e a praxe de gestão da responsabilidade fiscal. O não reconhecimento disso implica em significativa limitação dos estudos e pode implicar em graves distorções interpretativas. Numa análise perfunctória, poder-se-ia argumentar que a aparente objetividade do Direito conduziria a uma escolha mais fácil, já que certos elementos ganham contornos mais evidentes tais como se observa nos atores da atividade jurídica, como o legislador e os juízes, o fenômeno, considerando a produção de efeitos jurídicos, e a amplitude do objeto, dado a diferença da incidência de direitos individuais e coletivos; não obstante, como já verificou em seus estudos Rossi (2017, p.18), essa aparência de objetividade pode conduzir o jurista a manifestar-se de maneira autoritária na condição de que suas opiniões possuem um respaldo objetivo, enquanto uma abordagem científica mais ampla poderia demonstrar o erro em relação às premissas adotadas.

---

<sup>44</sup> Jurimetrics is concerned with such matters as the quantitative analysis of judicial behavior, the application of communication and information theory to legal expression, the use of mathematical logic in law, the retrieval of legal data by electronic and mechanical means, and the formulation of a calculus of legal predictability.

A verificação de uma tendência à otimização pressupõe a concepção dos ciclos de gestão da responsabilidade fiscal como um processo no qual se pode estabelecer um certo nível incremental e relativamente constante de aperfeiçoamento; não obstante, caso identificado determinado ciclo vicioso que impede o alcance do propósito teleológico do conjunto regulatório da gestão da responsabilidade fiscal, eventualmente se demonstrou necessário a quebra de dada perspectiva paradigmática para alcançar a situação ótima almejada (BALDAN *et al*, 2014). Nesse sentido, utilizou-se da pesquisa operacional<sup>45</sup> com o fito de verificar as tendências promovidas pelo conjunto de incentivos constantes das normas de direito financeiro que informam a gestão da responsabilidade fiscal.

Tratou-se os dados coletados de fontes secundárias de forma qualitativa – com o fito do primeiro reconhecimento do objeto por meio da mensuração de seus atributos - e quantitativa, na qual se dimensionou ou estimou as relações substantivas dos elementos intrínsecos ao objeto de pesquisa.

Na análise lógica das correlações de comportamento dos gestores frente a evolução normativa da gestão da responsabilidade fiscal verificou-se tendências ou não de mascaramento institucional dos resultados publicados, bem como da eficiência das correlatas políticas públicas de gestão. Pelo supra exposto, aplicou-se subsidiariamente a teoria das escolhas racionais no âmbito público, tendo por unidade base de análise o agente político-administrativo, inferidas de suas contas de governo, a qual se dirige essencialmente a regulamentação da responsabilidade fiscal, fundamentando-se na utilização do ferramental da análise econômica do direito intitulada teoria da escolha pública (PEREIRA, 1997, p.424).

---

<sup>45</sup> Compreendida como representação de organizações reais através de modelos matemáticos-contábeis associada a métodos quantitativos normativamente preestabelecidos, tais como os de elaboração e análise dos demonstrativos contábeis e fiscais e algumas técnicas de análise econômica do direito.

## **VI – Da estrutura lógica do texto**

Este trabalho se desenvolve em três partes principais sendo que o primeiro capítulo analisa os principais aspectos da teoria do estado republicano que importam a análise do objeto da presente pesquisa enquanto marco teórico adotado; abarcando-se, por exemplo, distintas dimensões da eficiência, eficácia e efetividade das normas e indicadores adotados para políticas públicas – notadamente as políticas de responsabilidade fiscal – bem como suas repercussões na edificação da *compliance* da sociedade política e o fomento ao *accountability* governamental, por meio de incentivos que tencionem alterações na cultura organizacional pública brasileira.

Estabelecendo-se o caso de Goiás como o laboratório<sup>46</sup> para exame de aderência dos resultados da gestão da responsabilidade fiscal ao esperado pelo modelo idealizado pelo legislador da LRF e demais marcos de direito financeiro correlatos, verifica-se no segundo capítulo os resultados práticos da aplicação da modelagem de sanções, restrições e premiações estabelecidas a partir da hermenêutica do conjunto de normas do direito financeiro, especialmente no que concerne aos precedentes estabelecidos pela corte de contas estadual e jurisprudência dos tribunais superiores.

No terceiro capítulo perquire-se os marcos regulatórios nacionais da responsabilidade fiscal, verificando as diferentes interpretações possíveis da sobreposição de indicadores e normas do direito financeiro quanto aos lançamentos e sistemas contábeis patrimonial, orçamentário-financeiro, de compensação e de custos, bem como aos decorrentes demonstrativos contábeis e fiscais, alterados ao longo das últimas décadas por meio de mutação constitucional, de atuações do poder

---

<sup>46</sup> Por se tratar de um estado federado típico e por ser o *locus* de ação do autor do presente estudo, este último argumento como sugerido por Dubos (1981) em liame lógico que serviu de pilar para diversas abordagens da sustentabilidade, desde o início do século XX.

constituente derivado e do decorrente, de reformas da regulamentação geral de âmbito nacional, de disputas institucionais por competência administrativa regulamentar, de movimentos de internalização de parâmetros e institutos jurídicos, ou ao menos sua harmonização, em face aos internacionalmente estabelecidos, bem como por meio do estabelecimento de precedentes firmados em expressões de ativismo judicial e administrativo.

Ao final, evidenciadas analisadas causas e consequências de determinadas incoerências normativas e/ou incongruências de resultados em dados cenários, por exemplo de comportamentos da receita ou das despesas obrigatórias de caráter continuado, examina-se a confirmação da hipótese.

## CAPÍTULO I – O MARCO TEÓRICO DA RESPONSABILIDADE FISCAL

Tendo a teoria do estado republicano como marco teórico do presente trabalho, explora-se neste capítulo as influências e diálogos entre algumas disciplinas e teorias afins com o fito de melhor contextualizar a abordagem dada a aspectos das normas de responsabilidade fiscal, em especial a LRF, no âmbito da teoria do estado republicano<sup>47</sup>, dando ênfase ao conteúdo do princípio da eficiência e a idealização e implementação do *compliance*. Para tanto, analisa-se a evolução histórico conceitual da qual emerge a teoria do estado republicano, as relações entre responsabilidade fiscal e republicanismo, bem como correlações significativas entre essa responsabilidade e a efetividade da democracia, discutindo implicações em dois distintos formatos de democracia: delegativa e representativa. Evolui-se para a verificação das disposições normativas que comandam a aplicação da responsabilidade fiscal na governança do estado, ponderando as distintas manifestações decorrentes em eficiência, eficácia e efetividade estatal.

Conceituado adequadamente o estado republicano e contextualizado os comandos constitucionais, legais e jurisprudenciais de eficiência, no presente capítulo avança-se, ainda, na delimitação dos distintos e interdependentes controles do estado republicano, destacando-se o interno, externo e social. E para melhor sistematização explora os aspectos normativos da transparência e *compliance* governamental e os

---

<sup>47</sup> “A afirmação de que haja hoje um retorno ao republicanismo pode ser considerada, do ponto de vista da teoria política, como uma mera constatação dos debates que vem acontecendo em muitos centros em torno do que se convencionou chamar de tradição republicana. [...] Se olharmos para o Brasil de hoje, veremos que ainda enfrentamos o desafio de construção de uma república baseada na liberdade, na igualdade de condições e na estabilidade do ordenamento jurídico. [...] De um ponto de vista prático, isso exige que nos voltemos para a questão da ação e da participação com os olhos diferentes dos daqueles republicanos preocupados com a não-dominação” (CARDOSO, 2004, p.15, 29-30).

incentivos à cultura de *accountability* dos agentes públicos, sob o enfoque da gestão da responsabilidade fiscal.

Compreendendo que os textos, em regra, superam a concepção original<sup>48</sup> dada por seus autores - abrangendo aqui o texto literal das normas, suas exposições de motivos, jurisprudência e doutrina – é de se considerar que o conjunto da obra de Bresser-Pereira estruturou o que sobreditamente denominamos teoria do estado republicano e tal teoria evoluiu – ao menos em algumas de suas dimensões - nas seguidas aplicações dadas por seus intérpretes. No entanto, dado o estado da arte dos estudos quanto os pressupostos da responsabilidade fiscal, as sucessivas decisões de conformidade dada a fatos que conviveram com a fragilização da situação patrimonial de alguns entes federados, importam retornar primeiramente à fonte original para prosseguir em interpretações, se não completamente nova ao menos suficientemente abrangentes para a compreensão do fenômeno.

---

<sup>48</sup> A compreensão de alguns epistemólogos e hermeneutas são mais radicais. Gadamer (1997, p.444), por exemplo, afirma que o “sentido de um texto supera seu autor não ocasionalmente, mas sempre. Por isso a compreensão não é nunca um comportamento somente reprodutivo, mas é, por sua vez, sempre produtivo”; ou seja, a interpretação do conjunto da obra de Bresser-Pereira nos autoriza considerar a formação da supracitada teoria.

### 1.1. Breve histórico da evolução conceitual para um estado republicano<sup>49</sup>

A evolução da teoria <sup>50</sup> do estado republicano remonta a tradição republicana clássica<sup>51</sup>, adaptando-se ao longo da história humana às redefinições de conceitos basilares a sua estruturação, tais como democracia, liberdade e igualdade.

Embora não se pode esquecer as primeiras referências fáticas e teóricas mais estruturadas<sup>52</sup> retomadas em seus ideais e exemplos programáticos mais caros pelos republicanos iluministas do século XVIII, o estado republicano do século XXI naturalmente exige uma releitura dos conceitos e valores frente a uma globalização crescente que ultrapassa as clássicas pretensões de queda das barreiras de

---

<sup>49</sup> Debruçar-se sobre a evolução histórica de um conjunto de conceitos e teorias que culminaram na teoria do estado republicano importa aqui, em face de que esse exercício permite uma melhor compreensão do marco teórico do trabalho e suas eventuais limitações; pois, como afirma Popper (1974, p.267), “mesmo uma ciência não é meramente um ‘corpo de factos’. Será, no mínimo, uma coleção, e como tal depende dos interesses do colecionador, de um ponto de vista. Em ciência, esse ponto de vista é determinado por uma teoria científica”.

<sup>50</sup> O termo estado advém do latim *status* que, na interpretação dada por Paula (2010, p.19), deriva do verbo *stare* que, a seu turno, tinha o sentido de manter-se de pé. É nesse sentido que se verifica em textos clássicos do direito romano a expressão *status rei publicae* – cujo correspondente grego mais próximo seria *polis* - designando o aparato político-administrativo que propiciava organicidade à sociedade no plano público, ou seja, a situação da coisa pública. Assim, a escolha da denominação de estado republicano à teoria, que hora se utiliza como marco teórico deste trabalho, prestigia a origem de muitos de seus elementos.

<sup>51</sup> E como nos capítulos subsequentes interpretar-se-á as normas, retomando a estruturação lógica de seu significado em comandos positivos ou negativos práticos, é oportuno refletir que para efetivamente contribuir com o desenvolvimento da ciência – na espécie, dimensões específicas da gestão da responsabilidade fiscal no contexto normativo do direito financeiro pátrio e da praxe dos seus operadores – há-se que, paradoxalmente, quando da interpretação do arcabouço normativo, “libertar-se da objetividade científica [vinculada sempre à um paradigma cujos pressupostos podem ser justamente o que limita as possibilidades da edificação teórica de um modelo que melhor se ajuste à realidade posta] e da maneira como o cientista vê as coisas” (PALNNER, 1969, p.253) e recuperar o sentido da historicidade da existência. Isso porque, ao utilizar as mesmas preconcepções, alcançar-se-á os mesmos pré-juízos e, em muitos casos, permanecer-se-á jungido aos mesmos preconceitos que estabelecem ciclos viciosos de apego irracional a aspectos paradigmáticos de baixa densidade científica ou pouca relevância para as correlações que permitiriam uma abordagem abrangente que, potencialmente, implica em viabilizar superações de limites preconcebidos e impeditivos do desenvolvimento humano em dada área.

<sup>52</sup> Tais como as repúblicas grega e romana da antiguidade clássica ocidental, ou as repúblicas italianas dos séculos XIV e XV.

comerciais das relações econômicas e avança na de internacionalização do sistema financeiro e no campo da formação de uma sociedade política<sup>53</sup> e cultural<sup>54</sup> internacional<sup>55</sup>. A exemplo disso, pode-se verificar diversos mecanismos internacionais desenvolvidos inicialmente “com o fito de aumentar o fluxo de investimentos internacionais a partir da segurança jurídica proporcionada por um organismo neutro e ágil de solução de conflitos” (KLEINHEISTERKAMP, 2004, p.158), cujos reflexos posteriores avançaram até mesmo em formulação de políticas, tais como as atuações do Banco Internacional para a Reconstrução e o Desenvolvimento, (BIRD, 2006) - denominado comumente de Banco Mundial - e da Organização das Nações Unidas (ONU, 2009).

Em linhas gerais, pode-se dizer que os valores cívicos republicanos – via de regra intimamente relacionados com os humanistas – podem ser verificados desde o período de prosperidade romana, em autores como Cícero, e reapareceram – segundo a perspectiva de Bresser-Pereira (2003, p.135) nas repúblicas do norte da Itália do *quattrocento*, como se pode verificar em Bruni (1987)<sup>56</sup>, tendo suas primeiras

---

<sup>53</sup> Tais como o Centro Internacional para Arbitragem de Disputas sobre Investimentos (CIADI), instituído pela Convenção de Washington (CW) de 1965 – ainda não assinada pelo Brasil – cujo artigo 54 preceitua que “(1) Cada Estado Contratante reconhece a sentença proferida nos termos da presente Convenção (...) como se fosse uma decisão final de um tribunal desse estado. Um estado contratante com a constituição federal pode impor essa adjudicação no ou através de seus tribunais federais e podem prever que tais tribunais devem tratar o prêmio como se fosse uma decisão final dos tribunais de um estado constituinte”.

<sup>54</sup> Como consequência progressiva do que se convencionou chamar de sociedade da informação, estruturada em redes fluidas – como exemplifica a estruturação da Rede Mundial de Computadores (Internet) – sem um núcleo central específico, ou possibilidades fáticas de controle de seu dinamismo e mutação acelerada de concepções, trocas de informações e retroalimentação de influências.

<sup>55</sup> Sociedade política internacional ainda incipiente, estruturada em bases que fogem ao que poderia se tornar um estado federativo tal como o conhecemos, mas presente e cada vez mais próxima de uma espécie confederativa, em face do confesso respeito à diversidade e a pretensão de se resguardar um nível relativamente elevado de soberania das nações.

<sup>56</sup> Responsável por reescrever a biografia – corrigindo o que ele denominou de equívocos históricos - e realizar novas traduções da obra de Cícero, bem como interpretá-las à luz de uma perspectiva republicana, já na segunda fase do movimento cultural europeu que ficou conhecido como Renascimento.



afirmações ‘modernas’ sistematizadas por Maquiavel. Posteriormente influenciaram determinantemente os trabalhos de iluministas como Montesquieu (2002)<sup>57</sup> – Presidente do Parlamento de Bordeaux (França) –, o inglês Harrington (1992)<sup>58</sup> e o norte americano Madison (1991)<sup>59</sup>.

Segundo historiadores, epistemologistas e filósofos como Pocock (1975), Skinner (1978), Pettit (2002), Dagger (1997) e Bignotto (2001), o republicanismo precedeu em muito o liberalismo e – embora muitas vezes seja confundido como uma alternativa ao pensamento liberal – são complementares<sup>60</sup>, mas aquele não se manifesta como excludente à diversos ideais socialistas. Isso porque, enquanto o republicanismo tem por pilares a participação política de cidadãos racionais e virtudes cívicas tanto dos cidadãos quanto de seus representantes, o liberalismo se firma nos ideários de liberdades negativas dos cidadãos que são motivados por interesses próprios - bem como na igualdade formal - e, por fim, o socialismo se estrutura em

---

<sup>57</sup> Obra no qual o filósofo e cientista político Charles de Montesquieu concebe uma espécie de manual de política e direito constitucional, com reflexões que repercutiriam no desenvolvimento do constitucionalismo e nas releituras do denominado neoconstitucionalismo, deixando reflexões concisas e precisas, tais como “leis inúteis enfraquecem as leis necessárias”.

<sup>58</sup> Harrington (1992, p.33), entendia, por exemplo, que “uma república igualitária é igual tanto no balanço ou fundação quanto nas superestruturas”, tais como no ordenamento jurídico.

<sup>59</sup> Estudioso do que ficou convencionado como psicologia humanística, Maslow (1971) defendeu, a partir de suas observações históricas e contextualizações de suas experiências, que as transformações sociais tidas por mais eficientes e/ou significativas decorreram de pessoas com elevado senso de realização pessoal. Possivelmente em função disso, teve especial interesse na análise comportamental de algumas personalidades e suas correspondentes consequências organizacionais, tais como John Kennedy, Mahatma Gandhi e Madre Teresa de Calcutá. Teve relevante contribuição para o desenvolvimento de vários aspectos teóricos atualmente utilizados na teoria gerencialista do serviço público, bem como na perspectiva holística que em dados momentos se observa na teoria do estado republicano.

<sup>60</sup> Esse aparente paradoxo é explicado por Bresser-Pereira (2003, pp.137-147) a partir do sincretismo observado historicamente, especialmente no desenvolvimento dos direitos humanos e uma tendência ocidental de sua constitucionalização a partir de 1945, mesmo reconhecendo os choques de valores e correntes políticas, bem como aparentes retrocessos em alguns ciclos democráticos, chegando nas democracias contemporâneas a um quase-consensos em diversas áreas, avançando nas garantias de sucessivas gerações de direitos dos cidadãos e rediscutindo constantemente seus custos e formas de financiamento.

torno de valores que expressam dimensões da igualdade material e da liberdade positiva<sup>61</sup>.

Weber (1999 e 2004) descreve a administração burocrática, cuja implementação formal iniciou-se na década de 1930, como uma dominação racional-legal que, em sua análise de uma administração ideal no contexto de capitalismo industrial, teria como centralidade a superioridade técnica focada na eficiência. A racionalidade instrumental em que foi estruturado o modelo oferecia instrumentos de gestão para alcançar os objetivos traçados, instrumentos e meios apropriados definidos em lei ou regulamentos institucionais.

Para Bresser-Pereira (2009a, p.178), a sistemática burocrática weberiana continha contradições intrínsecas, pois um contexto de mudança progressiva e continuamente acelerada, não seria possível plenas racionalidade e legalidade. Isso porque, se apresenta um contrassenso requerer que haja um processo legiferante racional para definir objetivos específicos que devem ser alcançados com meios predefinidos.

No contexto de insuficiência da teoria da burocracia na organização estatal contemporânea é que se verifica a segunda reforma de magnitude nacionalmente estruturante em 1967, com ênfase na descentralização e desburocratização do Estado - nos termos constantes no Decreto-Lei nº 200, de 05 de fevereiro de 1967 - embora de efeitos provisórios em face do endurecimento do regime militar.

No bojo do movimento de redemocratização, inicia-se em 1979 o Programa Nacional de Desburocratização com viés gerencialista, como expresso no artigo 3º do Decreto nº 83.740, de 18 de julho de 1979; mas o avanço do modelo gerencial

---

<sup>61</sup> Viroli (2014, pp.97-99) compartilha dessa perspectiva, chegando as mesmas conclusões por outros argumentos, quando analisa as relações entre o republicanismo, o liberalismo e o comunismo. Já as distinções das liberdades positivas e negativas e sua relação com o republicanismo, são muito bem discutidas por Pettit (2002, pp.17-50) quando delineia o republicanismo, enquanto uma teoria que busca conciliar de forma racional as liberdades substantivas e governo.

somente se efetiva a partir do fim do regime militar e da promulgação da CRFB<sup>62</sup>.

A transição do modelo burocrático – de abordagem estruturalista - para o gerencial – com forte viés sistêmico - ocorre num contexto de transição do predomínio do modelo puramente racionalista da Administração<sup>63</sup> para, passando pelo método incrementalista <sup>64</sup> de Lindblom (1959, p.79-88; 1979, p.517-26), implementar paulatinamente o modelo de sondagem mista de Etzioni (1967)<sup>65</sup>, para viabilizar um modelo ótimo-normativo com meta-elaboração de políticas (HAM e HILL, 1993, p.124). Mesmo assim, a *accountability* na maior parte dos processos decisórios da administração pública brasileira é uma meta a ser atingida - em planejamentos de viés gerencialista - e não um componente já predominante na cultura organizacional.

A abstração e generalidade própria das normas legais são instrumentos adequados a regular apenas objetivos e meios gerais; pois, as especificidades apropriadas a determinados contextos históricos, sociais, políticos e econômicos, racionalmente requerem tomadas de decisão próprias de legítimos ciclos de gestão. Assim sendo, em se tratando de organizações políticas tal como é o estado, as mudanças culturais, sociais e econômicas impõem alterações tão mais profundas e

---

<sup>62</sup> Avanço gerencialista que pode ser observado em marcos históricos como o processo de abertura do mercado brasileiro na década de 1990, o redesenho da estrutura do serviço público promovido por meio das privatizações e paulatino fortalecimento das agências reguladoras (BRESSER-PEREIRA; 1998, p.8-12), bem como com o advento da Lei de Responsabilidade Fiscal<sup>62</sup> e o redesenho dos programas sociais, com ênfase em políticas compensatórias e de redistribuição de renda da primeira década do século XXI.

<sup>63</sup> Que tinha como fundamento a categoria *homo economicus* Etzioni (1967, pp.385-392).

<sup>64</sup> O incrementalismo desarticulado, também denominado de incrementalismo de Lidblom, consiste na análise das políticas que se diferenciam pouco – numa perspectiva gradual, ou incremental – consubstanciando-se em comparações de diferenças marginais dos resultados esperados. Assim não se fixa em objetivos ideais, mas nos problemas presentes, ajustando-se os objetivos aos meios disponíveis. Esse método prevê que não há um líder único, mas um conjunto de fatores reais de poder que também incidem e condicionam uma adaptação ou ajuste das decisões do gestor a partir das decisões que se estabelecem ao seu redor, antecipando-se quando possível.

<sup>65</sup> Para Etzioni (1967, p.387), o incrementalismo desarticulado dispersa esforços, “apontando em várias direções, mas sem chegar a lugar nenhum”.

aceleradas nos padrões de qualidade e procedimentos quão dinâmicas se apresentam aquelas.

A administração burocrática é tida como um fenômeno histórico, contextualizada na cultura ocidental em processos de mudança social, do modo de produção e organização mercadológica; nessa perspectiva, pode ser considerada como a primeira grande onda de reformas do serviço público, após a estruturação do estado moderno.

No contexto de implementação da teoria da burocracia na gestão pública, avanços consideráveis puderam ser observados, em virtude da elevação da eficiência e a redução considerável do nepotismo e da corrupção<sup>66</sup>. Mas essa eficiência<sup>67</sup> projetada não chegou a se concretizar de forma plena e, com a paulatina transformação do estado liberal para o relativamente maior estado social democrático, a qualidade do serviço público, inicial ou idealizadamente prestado com uma favorável relação entre custo e benefício, passou a ser uma realidade aparentemente inatingível; o crescente custo da burocracia e o autoritarismo e a auto referência do aparelho do estado mostraram-se cada vez mais destoantes de uma gestão adequada à democracia liberal e incompatível com os requisitos de um estado socio democrático (*idem*, p.179).

Para Rawls (2008, p.376) - especialmente quanto ao seu enfoque à

---

<sup>66</sup> Isso em virtude dos pressupostos da teoria da burocracia, pela qual se estabelece tratamento segregacionista entre os conjuntos de bens direitos e obrigações – denominado patrimônio - da organização estatal e daqueles titulados por seus administradores, bem como funda-se em rígidos padrões de impessoalidade e normatividade (ou manualização) de comportamentos e estrutura de comando.

<sup>67</sup> Eficiência aqui entendida num sentido mais stricto, enquanto obtenção de elevados índices de conformidade com padrões estabelecidos, sejam de custo-benefício, celeridade ou - mais contemporaneamente – de qualidade. Não se amolda plenamente, portanto, ao conceito mais elástico do princípio de eficiência adotado na ciência jurídica, cuja relação com o objeto do presente trabalho será melhor tratado em tópico próprio.

liberdade e contestação do utilitarismo<sup>68</sup> - o estado democrático de direito deve obedecer aos determinados princípios: i) cada indivíduo deve ter igualdade de liberdades com a máxima abrangência e compatível com um sistema de liberdade para todos; ii) eventuais e fáticas desigualdades socioeconômicas devem ser dispostas de forma que (a) seu estabelecimento promova o máximo benefício possível, especialmente dos hipossuficientes e (b) reflitam uma vinculação a cargos e posições para cujo acesso é aberto a todos em equidade de oportunidades.

Pode-se compreender o cumprimento das finalidades precípuas do Estado a partir da promoção da equidade, como condição de aperfeiçoamento da ordem político-econômica estabelecida e, portanto, elemento determinante para a garantia de uma liberdade materialmente igual. Assim – tal como leciona Rawls (2000, p.95) para o exercício da justiça como equidade, os atos estatais passam a lançar mão do fundamento do razoável e do racional como ideias básicas distintas e independentes, mas complementares.

O Estado dimensionado na CRFB – como consta em seu preâmbulo e artigo 1º - é explicitamente fruto de um pacto social e deve desempenhar um papel imprescindível na organização social: seja em virtude de sua necessidade para suprir as falhas de mercado no sistema econômico vigente, seja em virtude da expectativa da distribuição da jurisdição e do monopólio da força que, em tese, visa resguardar os bens jurídicos mais caros aos indivíduos e à coletividade, visivelmente alargados nas sucessivas gerações de direitos humanos fundamentais.

No âmbito da teoria geral de estado<sup>69</sup>, faz-se cada vez mais necessário

---

<sup>68</sup> A contestação de Rawls (2008, p.4) em relação ao utilitarismo se dá pela incompatibilidade deste com a imparcialidade, pois “a justiça é a virtude primeira das instituições sociais, assim como a verdade o é dos sistemas de pensamento”

<sup>69</sup> Teoria geral do estado aqui entendida como não subordinada a “nenhuma das ciências gerais”, mas considerando suas dimensões sociológicas, políticas e jurídicas (MALUF, pp.12-13); embora as análises do presente trabalho, mesmo tangenciando os demais aspectos, centram-se na dimensão

ampliar a compreensão de sua racionalidade fundante – especialmente num contexto paradoxal em que o discurso é de defesa de direitos humanos cumulativos, mas a praxe estatal é oscilante em virtude de cenário econômico de crises cíclicas cada vez mais amplas e amiúde - para verificar que a razoabilidade é outra dimensão coexistente na harmonização dos atos estatais. Assim, passa-se a compreender o cumprimento das finalidades precípua do estado a partir da promoção da equidade, como condição de aprimoramento da ordem político-econômica estabelecida. Ou seja – como bem ilustra Rawls (2000, p.95), para que o exercício da justiça se dê como equidade, os atos estatais passam a lançar mão do fundamento do razoável e do racional como ideias básicas distintas e independentes, mas complementares.

Compreender o Estado como decorrente de uma associação estabelecida para a defesa do bem comum e na qual cada um abre mão de parte de sua liberdade, mas que paradoxalmente possa permanecer com o mesmo nível<sup>70</sup> de liberdade (ROUSSEAU; 1762; p. 9), implica em concebê-lo a partir da finalidade pública dos seus atos (LIMA; 1982, p. 15-16).

No contexto hodierno, para compreensão das inter-relações entre o direito à liberdade – cuja parte de suas dimensões materiais podem ser expressas pela transparência<sup>71</sup> estatal – e à igualdade material num ambiente de crescente demanda sobre a administração pública por efetividade, mais eficiência e eficácia de suas políticas, já não se apresenta como suficiente o uso da tradicional perspectiva

---

jurídica e, em face do objeto de estudo, em tópicos constitucionalizados do direito financeiro e sua decorrência infraconstitucional.

<sup>70</sup> Diante da primazia do ente político quanto ao uso da força e exercício da jurisdição.

<sup>71</sup> Tal como propõe Sen (2000), ao elaborar a teoria das dimensões da liberdade e sua relação com o desenvolvimento de uma sociedade; pois, a “liberdade individual é essencialmente um produto social, e existe uma relação de mão dupla entre (1) as disposições sociais que visam expandir as liberdades individuais e (2) o uso de liberdades individuais não só para melhorar a vida de cada um, mas também para tornar as disposições sociais mais apropriadas e eficazes” (*ibidem*, pp.25 e 46)

paradigmática do Estado Democrático de Direito, tal como compreendido por Bonavides (2000, *passim*) e Bobbio (2004, *passim*).

A evolução da sociedade civil – nos moldes da concepção de Gramsci (2000, *passim*)<sup>72</sup> - num ambiente de globalização econômica e internacionalização das relações políticas e interpessoais, requer uma perspectiva da sociedade política<sup>73</sup> capaz de fazer frente à essas novas demandas decorrentes da evolução histórica do direito, sem perder de vista o foco na eficácia das políticas públicas geridas de forma eficiente e num contexto que impõe agente público *accountable*. E tal abordagem – que une as melhores qualidades do estado social e liberal, em ambiente de plena democracia e num cenário de economia globalizada e necessária integração internacional, com ressignificação e afirmação da soberania nacional – é denominado por Bresser-Pereira (2009a, p.140) como estado republicano<sup>74</sup>.

Ao analisar a evolução histórica do estado e do mercado, Bresser-Pereira (2009a, p.94) conclui que o aparelho do estado e o grau de sua regulação sobre as relações dos atores na sociedade civil, no mercado e na sociedade política, se expandem ou se contraem ciclicamente, alterando sempre o seu modo de intervenção.

---

<sup>72</sup> Nesta obra contempla, os Cadernos 13 e 18 - que constam dentre aqueles que Gramsci escreveu no cárcere –, tratando de uma análise do partido político como o “moderno príncipe”, o autor percebe a existência de uma entidade de vontade coletiva e, realizando um denso diálogo com a obra de Maquiavel no que concerne as expressões de hegemonia do Estado (GRAMSCI, 2000, p.225). É nesse contexto, interpretando o conceito gramsciniano de sociedade civil, que Bobbio (2002) afirma derivar o conceito de sociedade civil não da obra de Karl Marx, mas do pensamento Hegel e para lhe opor a interpretação das relações desta com o Estado. Assim, a sociedade civil em Gramsci “[...] não é a do momento inicial no qual explodem as contradições que o Estado terá de dominar, mas a do momento final em que, por meio da organização e da regulamentação dos diversos interesses (as corporações), são fixadas as bases para a passagem ao Estado”. (*ibidem*, pp.56-58).

<sup>73</sup> Nela compreendida o ordenamento jurídico, o aparelho do estado dimensionado gerencialmente para esses novos desafios, e governos territoriais para os quais estabelecer um ciclo virtuoso de integração sem perda de soberania é questão premente para a manutenção da coesão social.

<sup>74</sup> Assim, a longa evolução do estado e de seu relacionamento com o mercado permitiu uma transformação “a cada revolução, dando origem, respectivamente, ao Estado absoluto, liberal, liberal-democrático, social democrático e social-liberal e republicano” (BRESSER-PEREIRA, 2009a, p.29).



Para melhor compreensão da conformação do ordenamento jurídico à realidade fática no contexto do estado republicano, pode-se catalogar três grandes áreas de regulação estatal, cuja dimensão normativa paulatinamente avança, por ser historicamente ser bem-sucedida, dada a incapacidade ou ineficiência dos mercados: i) políticas de micro alocação de recursos; ii) políticas macroeconômicas de taxas de câmbio e juros, influenciando o nível de poupança e investimentos; iii) determinação micro-macro da distribuição de renda entre classes sociais e setores econômicos. Não obstante, à medida que a intervenção estatal se amplia<sup>75</sup>, seja em proporção do PIB, ou na dimensão da normatização das atividades e relações econômicas, o nível de regulação tende ao excesso ou a disfunção.<sup>76</sup>

Em “Construindo um estado republicano”, Bresser-Pereira (2009a, p.8) apresenta como três questões centrais para a compreensão contextualizada da teoria do estado contemporâneo: i) o percurso de transformação estado moderno absolutista ao hodierno estado social-democrático e sua transição para um possível estado social-liberal e republicano, já no século XXI; ii) a importância e legitimidade de um estado forte e democrático num sistema global; iii) a reforma estrutural na gestão pública como ferramenta para a transição para o estado republicano, tendo por

---

<sup>75</sup> Ao se tornar excessiva a expansão do estado, o ciclo tende a “declinar com a privatização, desregulamentação e outras reformas orientadas para o mercado afloram e se tornam indispensáveis”. Para Bresser, no entanto, a relação ideal entre mercado e controle do estado varia historicamente, mudando ou se reinventando de acordo com os ciclos de intervenção, de forma não-linear, sendo que “a teoria da escolha pública explicaria o crescimento do estado em termos das demandas de grupos especiais de interesse” (BRESSER-PEREIRA, 2009, pp.95-96).

<sup>76</sup> Os sintomas básicos de que o estado se expandiu além do razoável, segundo Bresser-Pereira (*ibidem*), são: i) regulação excessiva que prejudica mais do que fomenta a atividade econômica; ii) grandes déficits públicos que implicam numa crescente dívida pública; e iii) poupança pública negativa, cuja consequência seria conjuntas instabilidade macroeconômica e taxas de crescimento reduzidas.



raciocínio alinhavador a abordagem eclética e razoável, razoabilidade esta tal como definida em Aristóteles e em John Rawls<sup>77</sup>.

Rawls (2002, p.81-82) afirma que a “estabilidade de uma sociedade bem ordenada não está baseada simplesmente na percepção de um equilíbrio de forças sociais cujo resultado é aceito por todos porque ninguém poderia obter melhor resultado por si mesmo”; ele entende que os cidadãos defendem um dado modelo quando acreditam que suas instituições atuais se aproximam de suas concepções públicas de “efetiva justiça”<sup>78</sup>.

A teoria rawlseniana da justiça enquanto equidade parte de um acordo coletivo unânime - ao contrário da análise kantiana que se firma no imperativo categórico que norteia o comportamento individual – “que rege a estrutura básica da sociedade, e a seguir todas as decisões dos indivíduos e das associações devem ser tomadas nesse contexto e em conformidade com esse acordo anterior” (RAWLS, 2002, p.106-109). Ou seja, Bresser-Pereira como Rawls partem de uma premissa de que a reforma institucional legítima implicaria em determinantes de comportamento social.

Bresser-Pereira (2009a), a partir da abordagem eclética e razoável supracitada, entende que o cidadão opta pela política com base em interesse próprio; não obstante, concebe que, num cenário de efetiva participação democrática, o indivíduo pode compreender e incorporar dados interesses públicos, devotando-se a estes. Importa ressaltar que esse pressuposto humanístico, embora desejável, não foi empiricamente comprovado no comportamento cotidiano do homem médio brasileiro,

---

<sup>77</sup> Segundo Rawls (2002, p.47), em sua obra “Justiça e Democracia”, o que distingue a versão kantiana do construtivismo é a concepção de “agentes racionais” que, por sua concordância, conduz aos princípios primeiros de justiça.

<sup>78</sup> A ideia mestra de Rawls (2002, p.106) para “representar as pessoas é que, na medida do possível, os parceiros na posição original só deveriam ser limitados ou influenciados na adoção dos princípios da justiça pelas propriedades que remetem ao Razoável e ao Racional e que refletem a liberdade e igualdade das pessoas morais”.

em face da realidade presente que se aproxima do modelo<sup>79</sup> de democracia delegativa, como descrita por O'Donnell (1991, pp.30-35)<sup>80</sup>.

O'Donnell (1991, p.26) argumenta que a instalação de um governo democraticamente eleito após um governo ditatorial – tal como ocorrido no Brasil em 1987 – abre caminho para uma segunda transição, “possivelmente mais demorada e mais complexa que a transição do regime autoritário”. Espera-se, ao menos nos discursos usuais nesses períodos, que a transição seja de um governo democraticamente eleito para um regime democrático, no qual a democracia se apresente como institucionalizada e consolidada. Não obstante a racionalidade aparente do encadeamento de etapas da citada transição, inexiste garantias de que a segunda transição será implementada. Isso porque novas democracias em muitos casos regridem aos regimes autoritários, ou mantêm-se em uma situação de fragilidade institucional e incerteza sociopolítica; essas fragilidades e incertezas podem ser duradouras e, por atender interesses de determinadas classes ou grupos

---

<sup>79</sup> Nos regimes aqui denominados de democracias delegativas, o gestor que ganha a eleição – por ser uma espécie de centralizador da esperança e fiador do interesse nacional ou local – não precisa pautar seus atos nas promessas eleitorais; pois, nessa estrutura cultural e ideológica, tal como compreendido por O'Donnell (idem, pp.30-31) “ele foi autorizado a governar como achar conveniente”, mesmo se sua eleição foi agravada por um elevado índice de absenteísmo, votos nulos ou em branco, bem como pelo uso institucional de segundo turnos eleitorais, cuja justificativa jurídico-institucional é que, em dadas circunstâncias, se faz instrumento de gerar uma espécie de “maioria” que – em tese – legitime e dê suporte à governabilidade de uma governança delegação.

<sup>80</sup> A centralidade dos argumentos quanto a diferenciação do modelo democrático num subtipo delegativo são: “(1) as teorias e tipologias da democracia existentes se referem à democracia representativa tal como é praticada, com todas as suas variações e subtipos, pelos países capitalistas desenvolvidos; (2) algumas democracias recém-instaladas [...] são democracias, no sentido de que eles cumprem os critérios de Robert Dahl para a definição de poliarquia; (3) mas essas democracias não são — nem parecem estar caminhando para isso — democracias representativas; elas apresentam um conjunto de características que me deixam tentado a chama-las de democracias delegativas; (4) as democracias delegativas não são democracias consolidadas ou institucionalizadas, mas podem ser duradouras [...]; (5) finalmente, [...] a profunda crise social e econômica que a maioria desses países herdou de seus antecessores autoritários multiplica poderosamente as consequências de certas concepções e práticas que conduzem na direção da democracia delegativa, não representativa” (O'DONNELL, 1991, p.26).

políticos, não abrir caminhos para a realização de formas mais institucionalizadas de democracia (*ibidem*, p.27).

Quando Bresser-Pereira (2009a, *passim*) formula como pressuposto da construção do estado republicano a institucionalização de uma democracia participativa, fomentada por uma profunda reforma institucional – na qual tanto os agentes públicos quanto os cidadãos organizados na sociedade civil passam a internalizar o interesse superior e comum de construção institucional democrática - comunga de preocupações essencialmente similares as de O'Donnell (1991), quanto a necessidade de haver um ambiente favorável à segunda transição para institucionalização e consolidação do modelo de democracia representativa, formalmente adotado pelo Brasil<sup>81</sup>. Isso porque, “as instituições induzem padrões de representação” (O'DONNELL, 1991, p.28).

Na democracia representativa, a representação implica no reconhecimento do direito de alguns falarem em nome de muitos, bem como a continuidade da legitimidade implica em concordância dos representados com o que o representante decide. Assim, na medida que essa capacidade legítima de representar é demonstrada e regras do jogo respeitadas, em sucessivos ciclos, as instituições se consolidam na interação desenvolvida pelos agentes que passam a ter interesse mútuo na persistência institucional.

Romper os ciclos de democracia delegativa rumo a uma democracia representativa<sup>82</sup> que edifique um estado republicano – como defendido por Bresser

---

<sup>81</sup> Artigo 1º da Constituição da República Federativa do Brasil, de 05 de outubro de 1988.

<sup>82</sup> Uma democracia representativa, numa perspectiva rawlsiana, implicaria um estágio de maturidade social que permitisse uma “condição de publicidade completa (terceiro nível de publicidade dos princípios institucionais). Rawls (2002, p.82-83), defende, pois, a existência de três níveis de publicidade dos princípios institucionais que poderiam auxiliar a compreender o comportamento do cidadão frente as instituições do sistema político: i) a sociedade é efetivamente governada por princípios públicos de justiça; ii) crenças gerais, incrustadas na cultura pública e decorrentes dos métodos e conclusões da ciência que, desempenhando um papel influente, permitem avaliar os princípios de justiça contraditórios; iii) “condição de publicidade completa” que implica num “vínculo

(2009) - perpassa por uma profunda reforma institucional que, para se dá sem rupturas bruscas, pressupõe que “seguimentos predominantes da liderança política aprendessem a qualidade autodestrutiva desses ciclos [delegativos], e concordassem em mudar os termos nos quais eles competem eleitoralmente e governam” (O’DONNELL, 1991, p.40).

Para Bresser-Pereira (2009a), o estado ideal hodierno, seria liberal, social, republicano e democrático, numa perspectiva de democracia deliberativa; ou seja, uma democracia no qual o cidadão goza de ampla liberdade e só se vincula aos resultados do que foi deliberado. Essa deliberação do agente, por sua vez, seria sempre justificada; pois o que se busca é alcançar um consenso racionalmente motivado. Os cidadãos gozam de alto nível de igualdade formal – em face do princípio da isonomia que informa o procedimento administrativo – e substancial igualdade, dado que a distribuição de poder e recursos são equânimes, permitindo uma igualdade de chances na participação.

Nos estudos atuais sobre a democracia, não se percebe alternativa a uma discussão – em termos empíricos – da democracia participativa ou republicana ou uma abordagem normativa da democracia deliberativa (BRESSER-PEREIRA, 2009a, p.167). Não obstante, há uma resistência a essa limitação, especialmente pelos teóricos da escolha racional, pois não reconhecem a existência de um número significativo de cidadãos republicanos que estejam orientados para o interesse público e comprometidos com a participação em assuntos públicos.

Para o aperfeiçoamento da racionalidade do estado republicano, o estado constitucional de direitos só se torna efetivo num cenário de sociedade civil ativa na participação sobre assuntos de interesse público. A representatividade aparece em face da dimensão do estado que impossibilita faticamente o pleno exercício da *civitas*

---

entre as concepções-modelos da doutrina moral e a concepção da pessoa, bem como da cooperação social que é particular à sociedade”.

grega num ambiente democrático na atualidade, mas com ela a responsabilização dos administradores públicos – com imposição de custos para aqueles que transgredirem a lei – se faz presente (*ibidem*).

Para se consolidar as instituições democráticas – liberais<sup>83</sup> por excelência, mas não centradas em doutrinas morais gerais e abrangentes – pode-se instrumentalizar um consenso ajustado cíclica e pluralmente<sup>84</sup> por justaposição<sup>85</sup> sobre concepção política razoável de justiça, estabilidade e unidades sociais; ou seja, um consenso sobre a adequação dessas instituições por meio de sanção de “diversas doutrinas religiosas, filosóficas e morais, cuja perenidade parece assegurada ao longo de gerações numa democracia constitucional mais ou menos justa, na qual o critério de justiça é essa própria concepção política” (RAWLS, 2002, pp.245-248).

Uma governança burocrática decorre de avanços no sentido de democracia republicana e reforma da gestão pública. Assim, como solução para a construção de um estado republicano, propõe-se o fortalecimento do estado, num ciclo virtuoso de fortalecimento da sociedade civil<sup>86</sup> enquanto controle social e garante da democracia.

---

<sup>83</sup> “[...] o liberalismo político é o ponto de vista segundo o qual, nas condições relativamente favoráveis que tornam possível a democracia constitucional, as instituições políticas que irão satisfazer aos princípios de uma concepção liberal da justiça concretizam os valores e os ideais políticos que se impõem aos outros valores, sejam eles quais forem, que as doutrinas lhes poderiam contrapor” (RAWLS, 2002, p.288).

<sup>84</sup> “[...] Dado o “fato do pluralismo” e o fato de que uma justificação deve emanar de um consenso inquestionável, nenhuma doutrina geral e abrangente pode assumir função básica publicamente aceitável da justiça política” (RAWLS, 2002, p.255).

<sup>85</sup> “[...] ponto importante da ideia de um consenso por justaposição consiste em demonstrar como, malgrado uma pluralidade de doutrinas, a convergência numa concepção política da justiça pode ser obtida e a unidade social mantida num equilíbrio de longo prazo, isto é, de uma geração para outra” (RAWLS, 2002, p.253).

<sup>86</sup> Bresser-Pereira (2009a, p.15) diferencia povo – conceito em que todos os cidadãos são iguais - de sociedade civil, na qual se leva “em consideração o peso de cada cidadão, derivado de sua capacidade organizacional, riqueza ou conhecimento”. Assim, em Bresser-Pereira (2009a), não se trata do povo como agente político – em face de sua idealização de baixo nível de concretude – mas de atores da sociedade civil atuantes em constante interação atores típicos da parte burocrática sociedade política – servidores públicos e atores públicos de atuação eminentemente política, centrados especialmente nos detentores de mandatos e equivalentes.

Ao se analisar os mecanismos institucionais de coordenação abrangentes, Bresser-Pereira (2009a, p. 235) identifica três constantes: estado, sociedade civil<sup>87</sup> e mercado<sup>88</sup>. O estado tem como um de seus elementos centrais o ordenamento jurídico, enquanto mecanismo genérico de coordenação, estabelecendo os princípios basilares, para que os demais mecanismos tenham condições mínimas de funcionamento harmônico.

O ciclo supra descrito se torna virtuoso quando o debate público se estabelece de forma democrática no seio da sociedade civil, elegendo e testando a legitimidade do governo estatal que, por sua vez, coordena a sociedade por meio das lei e gestão do aparelho do estado e das políticas públicas<sup>89</sup>, enquanto o mercado coordenam a sociedade por meio da competição que, em larga medida, fomenta e é uma das centralidades do debate público. É na harmonização desses elementos em ciclos virtuosos de democracia nacional sócio liberal, contextualizado numa dinâmica social estruturada em rede e com um mercado financeiramente globalizado, é que se estrutura a teoria do estado republicano aplicado à realidade brasileira.

O estado republicano<sup>90</sup>, por todo exposto, não se apresenta como o regime político ideal dos virtuosos; entretanto, pressupõe contar com sólidas e racionais

---

<sup>87</sup> Entendida enquanto extrato político da sociedade, no qual o poder é exercido na proporção da representatividade de cada grupo de interesses no âmbito social, medido especialmente por meio de seus: conhecimento, riqueza, capacidade organizacional.

<sup>88</sup> Entendido como mecanismo de coordenação ou alocação de recursos por meio da competição.

<sup>89</sup> Políticas que, dentre outras questões, decide sobre as transferências econômicas para a distribuição de renda ou fomento a setores específicos.

<sup>90</sup> Isso porque, ao passo que o liberalismo tem como centralidade a liberdade e o socialismo se estrutura na busca da justiça social, o republicanismo orienta-se para a responsabilidade; mas responsabilidade entendida como compreensão dos compromissos de direitos pactuados no contrato social fundante de cada estado-nação, bem como do custo para a materialização da proteção e garantias (BRESSER-PEREIRA, 2009, pp.128-129). Ou seja, com um arcabouço normativo e estruturação gerencial do aparelho do estado que permita não apenas a efetividade da presença, mas a eficácia dos serviços públicos prestados com eficiência – entendida na dimensão de qualidade parametrizada e favorável relação entre custo e benefício. Um estado focado do equilíbrio fiscal capaz

instituições e uma razoável proporção de cidadãos<sup>91</sup> comprometidos com o interesse público, sendo estes capazes de – no exercício da cidadania ou em posição de agentes públicos – assegurar que o estado garanta os direitos clássicos cujo gozo caracteriza o exercício da plena cidadania, bem como evitar que a *res publica* seja apropriada ou controlada por interesses privados (BRESSER-PEREIRA, 2009a, p.32).

O modelo idealizado de estado republicano, em consequência da não pretensão de estruturação a partir de cidadãos virtuosos como pressuposto em outras construções teóricas, se utiliza de distintas e complementares estratégias adotadas na proposta de reforma do aparelho do estado, tais como: i) maior autonomia e responsabilidade para agências e agentes; ii) foco no controle de resultados contratados; iii) competição administrada pela excelência; iv) flexibilização do controle procedimental e da supervisão mais direta; v) elevação do poder do núcleo estratégico sobre os resultados; vi) inclusão no arcabouço do campo das organizações públicas aquelas organizações não-estatais de serviços, nas áreas que a sociedade decidir financiar com recursos públicos por envolverem altas externalidades e direitos humanos.

A transição do estado social-democrático, tal como idealizado no texto original da Constituição da República Federativa Brasileira de 1988, para o estado

---

de estabelecer a sustentabilidade das efetivas, eficientes e eficazes garantias e proteção dos direitos pactuados.

<sup>91</sup> A evolução de uma cidadania formal para uma cidadania real – onde os direitos deixam de ser apenas declaratório-formais para se consubstanciar em direitos de fato – foi provavelmente o problema político-institucional que ocupou a centralidade dos debates e esforços no estado social democrático; não se verifica uma contradição de cidadania cujo lapso de participação de uma significativa parcela da população no controle social do estado passa a ser um dilema. Longe entretanto de implicar numa impossibilidade fática da construção do estado republicano, verifica-se que a existência de cidadãos republicanos não se apresenta somente como hipótese acadêmica ou um pressuposto normativo; pois, ao longo da história pode ser observado em todos os tipos de sociedade – mesmo com a incidência do individualismo ou do conformismo – não se pode racionalmente explicar o atual progresso político-social sem recorrer às contribuições de cidadãos críticos e dotados – mesmo que de poucas – virtudes públicas que os comprometiam com o interesse público (BRESSER-PEREIRA, 2009a, pp.77, 86 e 168).



republicano idealizado, tal como idealizado por Bresser-Pereira (2009, p.169), é processo histórico-cultural complexo; implica não apenas reformas estruturais nas instituições do estado, como na praxe e cultura organizacional que as circundam e movimentam. Assim, a implementação do estado republicano pressupõe elevados níveis de controle social que permitem atribuir maior poder discricionário aos agentes públicos graduados, sem que isso implique em ampliação de riscos de abuso de poder ou retorno a práticas patrimonialistas, ou mesmo ameaças à democracia deliberativa.

No cenário acima exposto, faz-se necessário valorizar o espaço público não-estatal que se situa entre o estado e o mercado, pois a dinâmica estabelecida pelo terceiro setor, seja na prestação de serviços públicos ou em seu controle social, apresenta-se como alternativa viável para o estabelecimento de um círculo virtuoso de natureza democrática (*ibidem*, p.171). Assim, para que o controle social se materialize de forma objetiva, é útil a melhor compreensão e dimensionamento dos instrumentos de responsabilidade fiscal contextualizadas no Estado republicano, este lastreado no interesse público<sup>92</sup>.

## **1.2. Responsabilidade fiscal e republicanismo**

Considerando a importância da topologia para a hermenêutica constitucional, pode-se verificar que a definição inicial da forma republicana de governo, no âmbito da Carta Política brasileira, estabelece um dos princípios estruturantes do constitucionalismo pátrio. Assim sendo, “o princípio republicano, ao

---

<sup>92</sup> O interesse público aqui tratado se amolda a concepção de Bresser-Pereira (2009, pp.117-119), na qual se confunde com o interesse “[...] sancionado pelo Parlamento e pelos tribunais na forma de direito positivo”. Entendendo que ele exista sociológica e historicamente, numa espécie de inconsciente coletivo, pode-se concebê-lo com o fito de “[...] proteger a *res publica*, o debate público e o consequente quase-consenso, e o ‘consenso sobreposto’”; assim, institui-se condições de identificação e aplicação ponderada de seus diversos vieses no caso concreto, permitindo fazer frente às expectativas da sociedade civil quanto a uma república que promova a justiça, liberdade e solidariedade.



lado dos princípios federativo e democrático, configura, no dizer da doutrina, o ‘núcleo essencial da Constituição’, visto que lhe garante uma determinada identidade e estrutura” (LEWANDOWSKI, 2005, p.189). O conceito geral de responsabilidade fiscal se inclui no arcabouço teórico do que se determina estado republicano.

Seguindo inicialmente uma linha de raciocínio coaseniano (COASE, 1960), a mudança num sistema existente com a qual se pretende uma melhora em algumas decisões de dados atores sociais – tal como ocorre com a introdução de uma regulação da responsabilidade fiscal no sistema jurídico brasileiro - pode muito bem levar a uma piora em outro conjunto de decisões. Assim, deve-se levar em conta os custos envolvidos para operar os vários arranjos sociais - seja o trabalho de um mercado ou de um departamento de governo - bem como os custos envolvidos na mudança para um novo sistema. Ao se projetar e escolher entre arranjos sociais, devemos atentar para o efeito total.

A responsabilidade fiscal se configura num pressuposto de uma gestão economicamente sustentável dos recursos públicos e umbilicalmente ligada ao interesse público estabelecido, num ambiente democrático, essencialmente por normas discutidas pelos representantes do povo e implementadas por uma estrutura burocrática previamente constituída e, em tese, harmônica às disposições constitucionais que fundam o Estado. Não obstante, a própria ideia de democracia – enquanto processo político democrático – pode “ser analisada como um mercado competitivo, onde os agentes que nele atuam (políticos, cidadãos, funcionários públicos) têm basicamente motivações egoístas, onde, por exemplo, se assume que os políticos pretendem maximizar os votos”<sup>93</sup> (PERREIRA, 1997, p.427) e não

---

<sup>93</sup> E esse “processo competitivo desenvolveu-se não só no <<mercado>> político formal, o do voto nas eleições, como também no mercado político informal onde competem grupos de interesse” (PEREIRA, 1997, pp.427-428).

necessariamente ampliar a eficiência ou eficácia das políticas públicas a partir do processo legiferante.

Caso se considere os dispositivos da regulamentação da responsabilidade fiscal e sua imbricação com as demais normas de direito financeiro no Brasil como escolha pública, a análise dos “fracassos de governo” em levar o Estado para uma situação otimizada em gestão da responsabilidade fiscal poderia ser comparada a “fracassos de mercado”, a partir de “uma análise institucional comparada” (PERREIRA, 1997, p.438).

A irresponsabilidade fiscal promovida, por muitas vezes, pela lógica do sistema político eleitoral no qual seu agente legiferante ou administrativo busca a solução que maximiza o resultado eleitoral, ao invés de otimizar a eficiência ou sustentabilidade e eficácia das políticas públicas, conduz a um cenário semelhante ao qual Neumann (1986, p.5) analisa as consequências da introdução de um império de direito numa sociedade/cenário de iniquidade<sup>94</sup>.

Naturalmente a sociedade civil organizada tencionará – também pelas vias jurídicas - por profundas transformações da praxe administrativa, em face do questionamento sistemático das instituições dada sua ineficiência em prover o direito posto e, na espécie, a adequada gestão da responsabilidade fiscal e as expectativas estadistas<sup>95</sup> de suas consequências. Expectativas estas<sup>96</sup> que parecem estar centradas no financiamento sustentável dos serviços públicos, sem novos ônus ou mesmo com alguma desoneração dos setores produtivos, ao passo que tal

---

<sup>94</sup> “O conceito de democracia é abandonado, quando as massas, recém-despertadas para a autoconsciência política durante o período da revolução industrial e da segunda guerra mundial, exigem essa democracia para si e quando uma sociedade feudalizada pela economia monopolista é incapaz de satisfazer as exigências dessa democracia” (tradução livre do autor).

<sup>95</sup> “O ideal do estadista é sugerido pelo dito: o político pensa na próxima eleição, o estadista na próxima geração” (RAWLS, 2004, p.127)

<sup>96</sup> Dado o discurso oficial que teleologicamente justificaram a introdução da regulação da responsabilidade fiscal no ordenamento jurídico pátrio.

estabilidade seja terreno fértil ao desenvolvimento socioeconômico.

A administração pública, numa perspectiva gerencialista de Estado societário e em ambiente democrático e de direito, organiza suas políticas e procedimentos na sua relação com o cidadão-contribuinte ou cidadão-usuário sob a lógica da teoria do principal-agente<sup>97</sup>, variação jurídico-administrativa da teoria dos jogos<sup>98</sup> aplicada aqui a gestão dos conflitos de interesses entre agentes de organizações públicas ou privadas em ambiente em que predomina a liberdade do elemento principal (o cidadão).

Em se tratando das relações jurídicas tributárias, o elemento principal é o cidadão-contribuinte e o agente são aqueles que recebem delegação *ex lege* para, em nome da sociedade política Estado, agir em conformidade com o contrato social fundante e normas decorrentes; ou seja, o agente técnico ou político – como o legislador - atua com autoridade e responsabilidade fixada no ordenamento jurídico e com objetivos adstritos ao Princípio Republicano.

### **1.2.1. Responsabilidade e democracia – delegação *versus* representação**

Em “Construindo um estado republicano” Bresser-Pereira (2009a, p.8) apresenta como questões centrais dos estudos que nortearam aquela obra: i) o percurso de transformação estado moderno absolutista ao hodierno estado social-

---

<sup>97</sup> A teoria do principal-agente é aqui adotada, com adaptação para as relações de direito público, a partir da teoria do contrato em Bolton e Dewatripont (2005) e as implicações das motivações recíprocas – do agente e do principal – verificada na teoria dos incentivos, presente na obra de Laffont e Martimort (2002).

<sup>98</sup> A teoria dos jogos pode ser aqui compreendida na perspectiva de Rasmusen (2002), aplicável em cenários em que a liberdade do principal é princípio basilar das relações, mesmo que esta liberdade esteja em certa medida adstrita pelo que foi pactuado com os pares na fundação da entidade; no caso, a transição da liberdade em estado de natureza para uma liberdade civil, já pontuada por Rousseau (1762).

democrático e sua transição para um possível estado social-liberal e republicano, já no século XXI; ii) a importância e legitimidade de um estado forte e democrático num sistema global; iii) reforma estrutural na gestão pública como ferramenta para a construção do estado republicano tendo por raciocínio alinhavador, segundo confessa, a abordagem eclética e razoável, razoabilidade esta tal como definida em Aristóteles e em John Rawls<sup>99</sup>.

Rawls (2002, pp.81-82) afirma que a “estabilidade de uma sociedade bem ordenada não está baseada simplesmente na percepção de um equilíbrio de forças sociais cujo resultado é aceito por todos porque ninguém poderia obter melhor resultado por si mesmo”; ele entende que os cidadãos defendem um dado modelo quando acreditam que suas instituições atuais se aproximam de suas concepções públicas de “efetiva justiça”<sup>100</sup>. A teoria rawlseniana da justiça enquanto equidade parte de um acordo coletivo unânime - ao contrário da análise kantiana a qual se firma no imperativo categórico que norteia o comportamento individual – “que rege a estrutura básica da sociedade, e a seguir todas as decisões dos indivíduos e das associações devem ser tomadas nesse contexto e em conformidade com esse acordo anterior” (RAWLS, 2002, pp.106-109). Ou seja, Bresser como Rawls partem de uma premissa de que a reforma institucional legítima implicaria em determinantes de comportamento social.

O'Donnell (1991, p.26) argumenta que a instalação de um governo democraticamente eleito após um governo ditatorial – tal como ocorrido no Brasil em 1987 – abre caminho para uma segunda transição, “possivelmente mais demorada e

---

<sup>99</sup> Segundo Rawls (2002, p.47), em sua obra “Justiça e Democracia”, o que distingue a versão kantiana do construtivismo é a concepção de “agentes racionais” que, por sua concordância, conduz aos princípios primeiros de justiça.

<sup>100</sup> A ideia mestra de Rawls para “representar as pessoas é que, na medida do possível, os parceiros na posição original só deveriam ser limitados ou influenciados na adoção dos princípios da justiça pelas propriedades que remetem ao Razoável e ao Racional e que refletem a liberdade e igualdade das pessoas morais” (RAWLS, 2002, p.106).

mais complexa que a transição do regime autoritário”. Espera-se, ao menos nos discursos usuais nesses períodos, que a transição seja de um governo democraticamente eleito para um regime democrático, no qual a democracia se apresente como institucionalizada e consolidada. No entanto, não há garantias de que, uma vez no poder, dado grupo político conduzirá à segunda transição. Isso porque, novas democracias, como a brasileira, podem “regredir para o regime autoritário, ou podem atolar-se em uma situação frágil e incerta. Essa situação pode ser duradoura, pode inclusive abrir caminhos para a realização de formas mais institucionalizadas de democracia” (O’DONNELL, 1991, p.27).

O estabelecimento da institucionalização de uma democracia participativa como pressuposto da estruturação do estado republicano, por meio de uma profunda reforma institucional<sup>101</sup>, tensiona por uma segunda transição para institucionalização e consolidação do modelo de democracia representativa formalmente adotado pelo Brasil<sup>102</sup>. Isso porque, conforme leciona O’Donnell (1991, p.28), “as instituições induzem padrões de representação”; assim, na democracia representativa – desejável na perspectiva de Bresser (2009) – a representação implica no reconhecimento do direito de alguns falar em nome de muitos, bem como a continuidade da legitimidade implica na “capacidade de obter a concordância desses outros com o que o representante decide”.

Pelo liame lógico acima tecido, na medida que a capacidade legítima de representar é demonstrada e “regras do jogo respeitadas”, em sucessivos ciclos, as instituições se consolidam na interação desenvolvida pelos agentes que passam a ter interesse mútuo na persistência institucional.

---

<sup>101</sup> Na qual tanto os agentes públicos quanto os cidadãos organizados na sociedade civil passam a internalizar o interesse superior e comum de construção institucional democrática, estabelecendo ciclos virtuosos de *accountability* e controle social, ampliando-se progressivamente a participação rumo a um nível otimizado.

<sup>102</sup> Artigo 1º, da Constituição da República Federativa do Brasil, de 05 de outubro de 1988.

Romper os ciclos de democracia delegativa rumo a uma democracia representativa<sup>103</sup> que edifique um estado republicano – como defendido por Bresser (2009) - perpassa por uma profunda reforma institucional que, para se dá sem rupturas bruscas, pressupõe que “seguimentos predominantes da liderança política aprendessem a qualidade autodestrutiva desses ciclos, e concordassem em mudar os termos nos quais eles competem eleitoralmente e governam” (O'DONNELL, 1991, p.40).

Segundo entendimento de Bresser-Pereira (2009a, p.167), nos estudos atuais sobre a democracia, não se percebe alternativa a uma discussão – em termos empíricos – da democracia participativa ou republicana ou uma abordagem normativa da democracia deliberativa. Não obstante, há uma resistência a essa limitação, especialmente pelos teóricos da escolha racional, pois não reconhecem a existência de um número significativo de cidadãos republicanos que estejam orientados para o interesse público e comprometidos com a participação em assuntos públicos.

Para o aperfeiçoamento da racionalidade do estado republicano, o estado constitucional de direitos só se torna efetivo num cenário de sociedade civil ativa na participação sobre assuntos de interesse público. A representatividade aparece em face da dimensão do estado que impossibilita faticamente o pleno exercício da *civitas* grega num ambiente democrático na atualidade, mas com ela a responsabilização dos

---

<sup>103</sup> Uma democracia representativa, numa perspectiva rawlsiana, implicaria um estágio de maturidade social que permitisse uma “condição de publicidade completa (terceiro nível de publicidade dos princípios institucionais). Rawls (2002, pp.82-83), defende, pois, a existência de três níveis de publicidade dos princípios institucionais que poderiam auxiliar a compreender o comportamento do cidadão frente as instituições do sistema político: i) a sociedade é efetivamente governada por princípios públicos de justiça; ii) crenças gerais, incrustadas na cultura pública e decorrentes dos métodos e conclusões da ciência que, desempenhando um papel influente, permitem avaliar os princípios de justiça contraditórios; iii) “condição de publicidade completa” que implica num “vínculo entre as concepções-modelos da doutrina moral e a concepção da pessoa, bem como da cooperação social que é particular à sociedade”.

administradores públicos – com imposição de custos para aqueles que transgredirem a lei – se faz presente (*ibidem*)

Rawls (2002, pp.245-248) defende como ferramenta para se consolidar as instituições democráticas – liberais<sup>104</sup> por excelência, mas não centradas em doutrinas morais gerais e abrangentes - um consenso ajustado cíclica e pluralmente<sup>105</sup> por justaposição<sup>106</sup> sobre concepção política razoável de justiça, estabilidade e unidades sociais; pois, o consenso deve sancionar as instituições que se perenizarão, por meio de diversas doutrinas, sejam religiosas, filosóficas ou morais, especialmente aquelas cuja convalidação do homem médio parece ser assegurada ao longo de gerações numa democracia constitucional que se apresente como justa, segundo a concepção política de dada sociedade.

### **1.2.2. Governança e responsabilidade fiscal**

A responsabilidade fiscal somente pode ser dimensionada adequadamente, quando contextualizado o regime no qual ela operará seus efeitos e a partir do qual se harmoniza seus indicadores com as expectativas sociais dos resultados da gestão do aparelho do Estado e de suas políticas. Assim sendo, para a

---

<sup>104</sup> “[...] o liberalismo político é o ponto de vista segundo o qual, nas condições relativamente favoráveis que tornam possível a democracia constitucional, as instituições políticas que irão satisfazer aos princípios de uma concepção liberal da justiça concretizam os valores e os ideais políticos que se impõem aos outros valores, sejam eles quais forem, que as doutrinas lhes poderiam contrapor” (RAWLS, 2002, p.288).

<sup>105</sup> “[...] Dado o “fato do pluralismo” e o fato de que uma justificação deve emanar de um consenso inquestionável, nenhuma doutrina geral e abrangente pode assumir função básica publicamente aceitável da justiça política” (RAWLS, 2002, p.255).

<sup>106</sup> “[...] ponto importante da ideia de um consenso por justaposição consiste em demonstrar como, malgrado uma pluralidade de doutrinas, a convergência numa concepção política da justiça pode ser obtida e a unidade social mantida num equilíbrio de longo prazo, isto é, de uma geração para outra” (RAWLS, 2002, p.253).

calibragem da responsabilidade fiscal numa democracia deliberativa, é conveniente entender sua relação com o modelo de governança implícito num Estado republicano.

Uma breve análise histórica da sistemática política nacional percebe-se a preponderância da lógica clientelista no jogo político iniciado com o regime de exceção e não abolido pela Carta Política de 1988. Contudo, olhando pela perspectiva da produção legislativa, pode-se notar a diferença entre os diferentes períodos constitucionais, de modo que na nova democracia exige-se um esforço maior do Executivo para a aprovação de seus projetos, tendo que despender cada vez mais recurso do orçamento da União para a aprovação das leis de sua autoria.

As correlações supracitadas trazem consequências no campo do desempenho e da legitimidade das instituições, especialmente o Legislativo, que se torna mais suscetível de corrupção do ideário de sociedade, apontando o Estado como palco principal para tais atos (AVRITZER, 2011, pp.50-53). Nesse particular, observa-se que no Brasil os aspectos fáticos de viabilidade da governabilidade interferem decisivamente na possibilidade de uma efetiva governança no setor público.

Após 1964, com o advento de governos militares, interrompeu-se os ciclos democráticos e no esforço por contrapor o desgaste natural do tempo de exercício do poder nesse regime foram implementadas inúmeras distorções na estrutura política brasileira. Pode-se elencar, dentre outras, a alteração das regras de eleição de congressistas<sup>107</sup>, a alteração da representatividade dos Estados no parlamento e o viés político com que os recursos orçamentários são divididos; isso implicou, por

---

<sup>107</sup> Exemplo disso pode ser apreciado no exame do conjunto de atos normativos que foram denominados Pacote de Abril – composto pela Emenda Constitucional nº 08/1977 e seis decretos-leis, datados de 13 de abril de 1977 e de lavra atribuída ao Presidente Ernesto Geisel, que alteraram as regras futuras eleições – que implementou as medidas do que foi denominado “Constituinte do Alvorada”, quanto as alterações outorgadas para a Constituição Federal, e instituiu a eleição de parte significativa do Congresso Nacional por meio indireto e indicação do Colégio Eleitoral, garantindo a maioria governista nas eleições de 1978 (SADDI, 2003, pp.28-34)



exemplo, no financiamento parcialmente público como meio de negociação do sistema político, assim como o aprimoramento da praxe de negociação de cargos como meio de garantir a governabilidade, não havendo alterações significativas com a promulgação da CRFB.

Percebe-se que a partir de 1990, houve um avanço das instituições brasileiras em busca de modelos que combatam a corrupção sistêmica brasileira, entendida como um reflexo do inconsciente coletivo patrimonialista português que, historicamente, teve forte influência na formação das bases morais da sociedade pátria. Não obstante, essa percepção pode consistir em reducionismo; pois, nega o aprimoramento vivido no passado recente, tal como a promulgação da Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União – já em 1993 - e o posterior incremento da estrutura institucional da Controladoria Geral da União, especialmente a partir de 2003.

Embora o avanço experimentado na governança, especialmente no que condiz à responsabilidade fiscal e seus instrumentos institucionais de controle administrativo, verifica-se que a baixa legitimidade do ambiente em que se desenvolvem, coloca em xeque a visão das pessoas em relação a sua eficiência, enquanto a atuação do Judiciário e da Polícia gozam de uma opinião mais positiva. (AVRITZER, 2011, pp.55-56)

Dadas as intrínsecas relações entre governança estatal e governabilidade – esta pressupondo as relações de legitimação frente à sociedade e aos demais poderes e órgãos de destaque constitucional – a reforma política apresenta-se em diversos estudos como uma condição premente e essencial ao avanço das condições necessárias à implementação do estado republicano, levando em consideração que o retorno à democracia não foi acompanhado por mudanças profundas no sistema político.

O primeiro aspecto de uma reforma política efetiva, segundo Avritzer (2011, pp.57-59), seria a reorganização do sistema de modo a blindá-lo das mazelas da

corrupção, defendendo que o financiamento exclusivamente público de campanhas seria essencial para uma renovação da representatividade do Congresso, possibilitando que indivíduos que não possuem condições suficientes para arcar com os altos custos de uma campanha eleitoral possam adentrar no jogo político. Importa, para o redesenho da democracia brasileira, também restaurar a legitimidade do Poder Legislativo que se tornou mais fragilizado em relação aos demais no período pós-1988.

Bresser-Pereira (2009a, p.140) antevê que, no século XXI, o estado ainda será um regime misto; ou seja, ainda se norteará pela socialdemocracia, mas com uma iteração mais harmônica entre os aspectos positivos ofertados tanto pelo liberalismo quanto pelo socialismo. É nesse contexto que se permite afirmar que será um Estado social-liberal.

Um dos grandes desafios da governança estatal na transição para o Estado republicano no Brasil é a gestão das políticas públicas em ambiente de mudança, este classificado por Bresser-Pereira (2009, p.77) como sendo de transição da “cidadania formal para a real”, no qual os cidadãos pouco participativos e com direitos formais, passam paulatinamente a se conscientizarem de seus direitos e a exercê-los de fato, participando ativamente do controle social.

Pode-se verificar que em Bresser-Pereira (2009a) a percepção de governança sugere aproximação entre servidores públicos e a sociedade civil. Assim, para se obter governança deve-se buscar atingir objetivos das sociedades democráticas, fundadas em quatro pontos: i) estabilidade política; ii) liberdade; iii) justiça social e iv) desenvolvimento econômico. A reforma do estado<sup>108</sup> nesse viés,

---

<sup>108</sup> Para Bresser (2009, p.15), o termo “Estado” é usado em sentido estrito e em sentido amplo, ambos distintos do Estado-nação, que é a unidade política abrangente”. Enquanto estado *stricto sensu* é uma entidade abstrata, ou a “pessoa artificial” de Hobbes, que tem por cerne o significado de organização ou o aparelho formado por políticos e servidores públicos dotados – na medida do regime implementado - de “poderes monopolistas para definir e fazer cumprir a lei sobre os indivíduos e as organizações de um dado território nacional”, em seu sentido mais amplo abarca, além da

permitindo uma efetiva governança em perspectiva democrática e republicana, exige de seus agentes competência técnica e virtude republicana.

A administração burocrática<sup>109</sup> é definida pelo controle de procedimentos, pela impessoalidade, pela legalidade e por um sentido de moralidade imposto ao agente público. Modelo este que perfunctoriamente se verifica prestigiado nos tribunais e nas instâncias de controle interno e externo. A reforma da gestão pública, segunda reforma do estado, seria a “transição da administração burocrática para o gerenciamento público”, no qual o serviço continua sendo profissional e racional; não obstante, a racionalidade “depende mais de tomadas de decisão gerenciais do que de estrita observação de procedimentos burocráticos” (BRESSER-PEREIRA, 2009, p.21).

Permanecendo profissional e racional, embora focado em resultado, o gerenciamento público situa o controle (interno, externo e social) em procedimentos legalmente definidos, mas internaliza objetivos e fomenta a competição pela excelência entre seus agentes. Quanto a reforma gerencial, rumo a edificação de um estado republicano, Bresser-Pereira (2009a, p.23) relembra que os:

[...] objetivos políticos que as democracias contemporâneas buscam – ordem social, liberdade, justiça social e bem-estar – não podem ser reduzidos à eficiência, nem se pode pretender que alguns agentes, burocratas ou gerentes, tenham o monopólio do conhecimento necessário para atingi-la *[grifo nosso]*.

A transição para um modelo liberal deu-se com o desenvolvimento do modelo capitalista; ou seja, na transição da economia tradicional para a de mercado

---

organização burocrática, a soma das instituições, definindo o sistema jurídico, o sistema de direitos e obrigações ou as regras do jogo social. Dessa forma, “cada forma de Estado nesse sentido amplo corresponde um sistema político ou um regime político”.

<sup>109</sup> A primeira reforma do estado representou a transição do patrimonialismo – no qual o patrimônio público se confundia com o patrimônio da coroa ou de seu governante – para ao estado burocrático, a qual, segundo Bresser (2009, p.21), Max Weber descreve como sendo “um serviço público profissional, procedimentos universais e legitimidade jurídica”. No Brasil, verifica-se sua ascensão a partir de 1930, enquanto na França já se observava desde 1790 e na Inglaterra desde 1870.

e de tradição para razão e interesse. Assim, a longa evolução do estado e de seu relacionamento com o mercado permitiu uma transformação “a cada revolução, dando origem, respectivamente, ao Estado absoluto, liberal, liberal-democrático, socialdemocrático e social-liberal e republicano” (BRESSER-PEREIRA, 2009a, p.29).

Bresser-Pereira (2009a, p.32) entende que o estado republicano não será o regime político ideal dos virtuosos; entretanto, contará com sólidas e racionais instituições e um “número razoável de cidadãos comprometidos, capazes de assegurar os direitos clássicos da cidadania, mas também de evitar que a *res publica* seja controlada por interesses privados”.

### **1.3. Políticas públicas e republicanismo**

As *Public Expenditure Review (PER)*, que em tradução livre significa Revisão de Despesas Públicas, são mecanismos eficientes que gozam de transparência e objetividade na análise da alocação dos recursos públicos, trazendo prognósticos sobre os dispêndios, bem como sugestões de melhorias visando a eficiência dos gastos, dotadas de maleabilidade suficiente para adaptar-se às peculiaridades dos países também dos entes federados, permitindo uma sondagem que traz uma visão tanto macroscópica quanto pontual das finanças estatais, tal como bem analisa Lienert (2015, p.162).

A estruturação da PER possui um forte viés analítico articulando aspectos como o desenvolvimento sustentável das receitas públicas no médio prazo, a capacidade da iniciativa privada em fornecer bens e serviços e a partir de que momento a intervenção estatal se faz necessária, bem como a análise dos pontos prioritários dos dispêndios financeiros e de que modo se dá o seu retorno tanto pela perspectiva da eficiência quanto da eficácia, além da distribuição da despesa em

relação aos grupos sociais e quais instituições fazem esse acompanhamento. (*ibidem*, p.163-164)

As políticas públicas devem ser encaradas sob enfoques multidisciplinares que busquem uma interação lógica-pragmática entre problemas e soluções da realidade social. O seu desenvolvimento, como área de conhecimento, surge na primeira metade do século XX nos Estados Unidos, caracterizada inicialmente como desdobramento da Ciência Política e, num segundo momento, passou a ser enfrentada sob uma perspectiva multidisciplinar.

Pode-se apontar os estudos Lasswell (1936, *passim*) como marco inaugural no mundo acadêmico quanto a análise racional de políticas públicas, ao relacionar as ações governamentais sob o ponto de vista científico, notadamente quanto ao processo decisório estatal, mormente no que concerne a quem recebe o que, quando e de que maneira.

Perceber a decisão política tomada como um emaranhado de relações de cunho social e não apenas pela perspectiva racional, foi um desenvolvimento iniciado após críticas formuladas por Lindblom (2010a e 2010b). Embora não haja consenso sobre a conceituação do que venha a ser política pública, Dye (2010a, *passim*) a conceitua como sendo aquilo que o governo decide fazer ou não, considerando que até mesmo as abstenções estatais podem ser consideradas políticas públicas, algo que se assemelha, em certa medida, ao conceito alemão de *beredtes schweigen*<sup>110</sup>, compreendido como uma declaração de intenção implícita por parte do poder público.

Sob a perspectiva de políticas como produto institucional, mais formalmente denominado como institucionalismo, Dye (2010a, p.1001-102) destaca a

---

<sup>110</sup> "...só se aplica a analogia quando na lei haja lacuna e não o que os alemães denominam 'silencio eloquente' (*beredtes schweigen*), que é o silêncio que traduz que a hipótese contemplada é a única a que se aplica o preceito legal, não se admitindo, portanto, aí o emprego da analogia" (RE 130.552/SP, junho/1991, RTJ 136/1342)

existência de três características das instituições políticas às políticas públicas. A primeira se trata da legitimidade, pois somente aquelas originadas do poder público podem ensejar obrigações legais, a segunda decorre da universalidade; pois, as políticas de outros grupos possuem caráter restrito, o que não é percebido nas governamentais e - por último - a coerção. O estado pode impor suas diretrizes<sup>111</sup>, enquanto detentor do monopólio do uso legítimo da força, sob pena de sancionamento.

Analisar os arranjos entre as políticas públicas e as instituições governamentais, não tem se apresentado simples. Essa complexidade leva a Dye (2010a, p. 100) considerar que as pesquisas existentes hodiernamente são superficiais, centradas em abordagens específicas, qualitativa ou quantitativamente, sem ofertar uma visão de conjunto que permita de fato aferir as efetividades, eficiência e eficácia das políticas implementadas, em especial quanto àquelas cuja execução implicam imediato ou futuro impacto nos índices de desenvolvimento humano e na situação patrimonial do Estado. Para tanto, propõe analisar a maneira como se desenrolam as decisões em políticas, sob os diversos escopos do processo decisório e, a depender da maneira escolhida, como isso pode refletir positivo ou negativamente nos correspondentes conjuntos de políticas públicas. Essa abordagem busca estabelecer um modelo que consiste em traçar linhas gerais e sintéticas sobre algo da experiência mundana.

---

<sup>111</sup> O artigo 174, da CRFB, estabelece que, como agente normativo e regulador da atividade econômica, o estado pode exercer as funções de fiscalização, incentivo e planejamento; sempre na forma da lei, mas esta é sempre carente do trabalho hermenêutico do intérprete para ser aplicada. Esse planejamento é determinante para o setor público – vinculado ao princípio da legalidade estrita - e indicativo para o setor privado. No parágrafo primeiro do supracitado artigo, a Carta Política pátria dispõe – em dispositivo de eficácia limitada – que “lei estabelecerá as diretrizes e bases do planejamento do desenvolvimento nacional equilibrado, o qual incorporará e compatibilizará os planos nacionais e regionais de desenvolvimento”.

No estado republicano, tomado em sua perspectiva ideal, a competência para o estabelecimento da visão de futuro da sociedade política é do principal – ou seja, do conjunto de cidadãos capazes que forma a sociedade nacional, em pleno gozo de seus direitos civis – sendo aquela reexaminada periodicamente nos ciclos democráticos; isso se dá diretamente por meio dos representantes políticos. Nessa dinâmica, nos ciclos de planejamento se definem os objetivos e, então, pode-se tornar responsáveis os agentes governamentais.

Para controlar os políticos, Bresser-Pereira (2009a, p.232) vislumbra no voto a forma específica pela qual a sociedade civil estabelece o controle sobre os agentes; “para controlar os burocratas, ela dispõe também de uma instituição identificável – o controle social – além do controle indireto que exerce através dos políticos e de outros burocratas [o Judiciário, auditores]” (*op. cit.*). Não obstante, esses demais Poderes e órgãos de destaque constitucional que gozam de autonomia, administrativa, financeira e funcional, não sofrem reflexos diretos do processo democrático em seus alinhamentos ideológicos, o que pode conduzir a um desvirtuamento do modelo, como será tratado em tópicos posteriores que abordam efeitos do ativismo em reinterpretações que promovem mutações constitucionais e – num extremo – ressignificação do conteúdo do texto normativo, inclusive daqueles que estabelecem os objetivos, limites e financiamento das políticas.

Dye (2010a, p.103) destaca, por exemplo, que a estruturação do poder governamental pode refletir diretamente no teor das políticas públicas, de modo que a análise institucional não pode restringir seu campo de incidência, merecendo um estudo comparativo empírico que pouco ocorre atualmente. Contudo, das premissas já existentes, verifica-se que a delineação das políticas depende mais de forças econômicas e sociais do que propriamente do arranjo institucional.

Mesmo no estado contemporâneo, como prevenção às disfunções delegativas do sistema democrático, “os cidadãos não podem pressupor que os administradores públicos representem seus interesses, ou que os políticos o façam,

embora com os políticos eleitos exista pelo menos a presunção de que eles representam os interesses dos eleitores” (BRESSER-PEREIRA, 2009a, p.233). Assim, mesmo em política, pode-se investigar a existências de processos e padrões que se desenvolvam continuamente para sua elaboração; conceito relativamente bem explorado nos estudos do que se denomina ciclo das políticas públicas. Não obstante, como adverte Dye (2010a, pp.104-105), tais estudos devem se abster de analisar somente o processo – tal como ocorre na escola burocrática - para considerar seu conteúdo, abordando ainda quais seriam as medidas que deveriam ser tomadas, efetuando uma análise crítica da política.

Winkler (2010, p.130) reconhece, a exemplo do supra exposto, a importância que os modelos possuem para se traçar parâmetros objetivos à condução de fatos da vida, mas aponta que os modelos apresentados por Dye (2010a, *passim*), ao centrar-se no processo político-administrativo decisório em políticas públicas, acabam por se distanciar da análise do seu processo de implementação, especialmente no que concerne à teoria dos grupos de interesse.

É inerente à sociedade o estabelecimento de grupos ordenados conforme a convergência de ideais. Aplicando-se isso à política, surgem as teorias dos grupos, reconhecendo que a interação entre eles é o que determinará o rumo das medidas a serem tomadas, de acordo com a sua representatividade e de que modo são administrados os conflitos entre eles, que depende do estabelecimento das regras do jogo, negociações<sup>112</sup> para a ponderação dos interesses que posteriormente serão

---

<sup>112</sup> Essa visão estabelece que os *policymakers* atuam em consequência às pressões dos diversos grupos, de modo que a manutenção do equilíbrio entre eles é o ponto chave da manutenção do sistema. Contudo essa continuidade depende, segundo Dye (2010a, p.108), ao analisar o modelo americano, de alguns aspectos como a participação simultânea dos indivíduos em vários grupos, evitando que um único grupo componha uma maioria indissociável; não obstante, reconhece a importância – no que consiste a coesão e identidade nacional - da existência de um grupo latente e especialmente importante por apoiarem as regras do jogos e defenderem sua continuidade, em casos de desestabilização e de ataques ao sistema.



convertidos em políticas públicas e o cumprimento dos acordos estabelecidos durante as tratativas.

O modelo racionalista impõe ao *policymaker*<sup>113</sup> uma responsabilidade elevada, posto que deve controlar todo o ambiente decisório, em todas as alternativas, além da necessidade de que as decisões sejam tomadas com base em critérios que não sejam influenciáveis diante das alterações de contexto e, por fim, desenvolverem tato apurado para selecionar aquela política que maximize cada *payoff*.

Para Santana (2010, p.155-156), o primeiro requisito supra delineado se mostra impossível de alcançar, por mais que se considere a evolução da tecnologia da informação capaz de fornecer grande volume de dados para um domínio razoável das variáveis, o que acaba implicando na utilização de simplificações que viabilizem sua utilização; entretanto, isso implica em admitir que, ao invés de buscar soluções maximizadoras, os responsáveis pela elaboração das políticas se contentam com aquelas que forneçam um nível meramente aceitável, até em função do rito temporal do modelo legal de planejamento público brasileiro.

Uma outra sistemática que deve ser observada e – na medida do possível – minimizados as eventuais disfunções do modelo democrático por ela inseridos e que, segundo Dye (2010a, p.109), as elites sociais se aproveitam da inércia do povo em relação às demandas e impõem a eles suas vontades, de modo que as políticas surtem de um grupo minoritário e se impõem ao majoritário.

O modelo acima se mantém através de mecanismos que permite o controle das perspectivas de desejos e necessidades de grande parte da coletividade – tais como técnicas de *marketing* aplicadas ao setor público por meio, em regra, de certo

---

<sup>113</sup> *Policymaker* é uma expressão inglesa que designa agente público responsável pelo estabelecimento de novas regras, ou leis, ou procedimentos em políticas públicas. Não tem uma tradução exata para a língua portuguesa, embora o uso da expressão tenha se tornado cada vez mais comum nos estudos que trabalham – em algum nível com políticas públicas e teoria da escolha pública.

desvirtuamento do princípio da publicidade - fornecendo ainda meios de ascensão social que evitem situações de revolução que, quando ocorrem, demandam medidas pontuais que não alterem a estrutura do sistema, mas ao mesmo tempo sejam capazes de amenizar os inconformismos.

A dinâmica entre sociedade política e sociedade civil é, a bem da verdade, a efetiva garantia de que os agentes do estado cumpriram a lei legitimamente introduzida no ordenamento jurídico - tal como teleologicamente poder-se-ia interpretar - sendo assim que, mesmo no estado republicano, se tornam efetivas e eficientes as políticas públicas; ou seja, por meio de um grande número de mecanismos de controle e/ou de responsabilização, que vão dos hierárquicos ou administrativos à competição de mercado e ao controle social. Para Bresser-Pereira (2009a, p.235-236), existe – ou deveria existir - uma racionalidade no conjunto dos mecanismos institucionais de responsabilização; é essa “lógica que orienta a reforma da gestão pública”.

O comportamento dito racional dos *policymakers* depende, segundo a análise de Santana (2010, p.156), da existência de abordagens paradigmáticas racionais que determinarão suas escolhas. No entanto, as decisões em ambiente organizacional se baseiam em inúmeros critérios de avaliação que - além de dificultar a apreciação destes por uma perspectiva comum, por levar em consideração a subjetividade dos agentes com poder decisório e o ambiente em que estão inseridos – se soma ao enorme fluxo de informações necessárias para que seja aplicado o modelo racional.

A racionalidade econômica, segundo Santana (2010, p.159), gera uma nova demanda no campo das investigações, pois influenciarem na evolução da economia como ciência reverberando também nos processos decisórios.

Na perspectiva adotada por Bresser-Pereira (2009a, p.236) ao analisar os supraditos fenômenos a partir da teoria do estado republicano, as instituições estatais

necessariamente vêm antes dos mercados; isso porque, somente o estado – por meio do ordenamento jurídico – pode estabelecer garantias legais prévias dos direitos de propriedade e contratos, com estrutura coercitiva para seu cumprimento.

Transpondo o supra exposto, verifica-se que os “mercados não são eficazes no controle de ações ou organizações que não têm objetivos nítidos e mesuráveis, como o lucro” (*op. cit.*), sendo esse – em larga medida – o caso das políticas estabelecidas por normas programáticas de implementação de longo prazo que, não raras vezes, se tornam contidas em vista do princípio da reserva do possível.

Existe a possibilidade de construção de mecanismos de aperfeiçoamento no âmbito dos próprios modelos de políticas públicas<sup>114</sup>; o que se por um lado poderia favorecer seu ajustamento aos cenários socioeconômicos e político-culturais é paradoxal. Pois, na perspectiva de Winkler (2010, p.131) por exemplo, é responsável por mitigar as suas instabilidades ao longo do tempo, bem como suas adaptabilidades às diversidades que possam surgir diante de novos contextos; isso pelo fato de, mesmo permitindo ajustes, trabalharem sob os enfoques de uma mesma abordagem paradigmática de estado e/ou realidade social, o que se revela como uma de suas maiores fragilidades.

Conceitos democráticos, como eleições e partidos – embora constem da modelagem de democracia representativa adotada pela CRFB – possuem, na perspectiva de Dye, (2010a, p.111) valor simbólico, fornecendo aos dominados a sensação de poderem atuar na determinação dos rumos da política, o que na verdade não ocorre. Essa teoria entende que a vontade das multidões atua apenas

---

<sup>114</sup> Winkler (2010, p.132) vislumbra certo potencial no modelo da teoria da opção pública, que não sofre dessas disfunções, além de que, em sua visão, é mais abrangente que as demais, inclusive as englobando.

indiretamente sobre a vontade das elites, que prevalece, havendo um campo limitado de discussões que guardam ainda um certo consenso por parte do grupo dominante.

Em que pese as limitações práticas do modelo de democracia delegativa implementado no Brasil, como acima exposto, a perspectiva racionalista da formulação das políticas públicas, oferece um liame lógico a partir do qual a instituição das políticas é guiada pela premissa do maior ganho social, assim compreendida aquelas cujo os ganhos em prol da coletividade sejam maiores que o de sua implantação. Isso implica na consideração de todos os valores sociais, de modo que estes extrapolam o caráter meramente monetário.

Ocorre que essa considerar a influência de todos os valores sociais depende de um número expressivo de informações; pois, não se pode desprezar nenhum dos diversos desdobramentos de fatores envolvidos. Muitas vezes tais informações não estão disponíveis de plano aos instituidores das políticas públicas – reconhece Dye (2010a, pp.111-113) - gerando um alto custo no levantamento de tais dados, impedindo que este modelo seja comumente utilizado pelo governo, embora não se despreze a sua importância para reconhecer os limites da própria racionalidade<sup>115</sup>.

Lindblom (2010a, p.163) – uma dos pesquisadores que trouxeram significativas contribuições para o desenvolvimento metodológico do planejamento e monitoramento de políticas - desenvolve seu estudo com base na diretiva de que existem dois métodos de formulação de políticas públicas: i) busca pelos meios adequados à consecução dos fins estabelecidos estipulados, denominado de método raiz; e ii) busca um atingimento parcial destes fins, mas disposto a reagir a cada

---

<sup>115</sup> Diante da dificuldade na implementação do modelo racionalista, muitas vezes os governantes preferem dar continuidade às políticas anteriores com mudanças pontuais, ou seja, as atividades desempenhadas anteriormente são tidas como um ponto de partida, sofrendo apenas alterações, acréscimos ou decréscimos para se adequar a alguma demanda social. Sua utilização decorre ainda de uma concordância, ainda que tácita, por parte dos instituidores de políticas, de que o modelo anterior funciona. (DYE, 2010a, p.115)

alteração do contexto, intitulado de ramescência. Já em suas análises preliminares o próprio autor reconhece a falibilidade do método raiz diante de problemas com complexidade elevada; isso porque, a demanda de recursos, tempo e informações é inerente ao modelo, o que o torna impraticável num cenário de insumos escassos, como geralmente se observa no ambiente governamental.

Possivelmente o maior legado prático de Lindblom (2010a; 2010b) foi à formulação de políticas públicas – cuja complexidade social é regra e não exceção – foi o método da ramescência<sup>116</sup>. Embora – em face do progressivo desenvolvimento tecnológico, integração de banco de dados e interoperabilidade dos sistemas – o primeiro método supracitado tem merecido atenção progressiva no meio acadêmico, em face de seu escopo fornecer decisões racionais<sup>117</sup> com maior índice de assertividade e menores riscos à sustentabilidade das políticas públicas (*ibidem*, p.164).

O método da ramescência, formalmente denominado de método das sucessivas comparações limitadas, conforme aponta Lindblom (2010, p.165), é menosprezado pela literatura, mas apresenta aspecto importante, além de ser amplamente utilizado na maior parte das situações, quando pressupõe que a solução decorre de uma construção contínua.

---

<sup>116</sup> A carência de recursos para o levantamento de todas as informações que se exigiriam para analisar todas as alternativas, se combina à incerteza sobre a eficiência e aceitabilidade que alterações profundas trariam e à facilidade para se acordar politicamente medidas pontuais às políticas já existentes. Em suma, este modelo acaba por proporcionar uma redução da conflitualidade, traz estabilidade de modo a preservar o sistema como um todo (DYE, 2010a, pp.116-117).

<sup>117</sup> Esse apreço dado ao método raiz, ou racional compreensivo, deriva, em grande parte, da minuciosidade necessária para sua aplicação, o que a princípio traz uma segurança em seu uso, contudo, isso tem um preço, que é elevado. O levantamento do sem número de informações necessários para que se tome uma decisão, acaba por inviabilizar sua observância em problemas de complexidade elevada. (LINDBLUM, 2010a, p.164).

Diferentemente do contexto acima explicitado, o método racional-compreensivo aponta para um reinício do processo toda vez que uma decisão deva ser tomada; dito de outro modo, estabelece os objetivos, para posteriormente buscar os meios para alcançá-lo. Seu estudo desdobra-se com maior interesse sob o método das sucessivas comparações limitadas, o qual explora com afinco. Ao analisar as características deste modelo, verifica-se que existe uma indissociabilidade nata entre as metas e ações necessárias para seu alcance, sendo que o método raiz falha ao tratar de valores ou objetivos (*ibidem*, pp.165-166).

O método da ramescência, pelo aspecto supra relatado, frutifica devido ao fato de que para ele a análise de todos os valores não é essencial, como se verifica no outro modelo.

A discussão sobre valores acaba por se tornar dispendiosa e desnecessária; pois, estes não são compartilhados de maneira uniforme dentro de uma sociedade e por essa razão a atenção deve recair naqueles valores marginais ou incrementais. Paradoxalmente, Lindblom (2010a, pp.168-169) aponta que a identificação destes valores marginais tensiona na busca de alternativas para os alcançar.

Outro forte apoio para o modelo da ramescência está na redução da necessidade por dados exaustivos como requisito ao estabelecimento da política pública. A segunda característica desse modelo se revela na articulação entre meios e fins; pois, na ramescência, o limite entre ambos é desprezado, escolhendo-os simultaneamente. Ao contrário, a utilização do método raiz implicaria numa dependência da estabilidade e da definição dos valores para que sejam eleitas as políticas, bem como, posteriormente, as prioridades e só após sejam determinadas as ações necessárias para as atingir.

Anos após a primeira versão de seu trabalho, Lindblom (2010b) buscou revisar as premissas que estabeleceu em sua primeira publicação. Inicialmente já

aponta que o método por ele defendido se destaca, na perspectiva da exequibilidade, em relação às mudanças políticas drásticas, revolução e até mesmo os “grandes passos cuidadosamente planejados” (Lindblom, 2010b, p.181), apontando que apenas as medidas incrementáveis são praticáveis.

Um relevante aspecto na análise das políticas públicas – quanto suas eficiência e eficácia - reside nas comparações que são realizadas ao longo do processo de formulação de políticas públicas, isto porque este processo decorre essencialmente da congruência aos objetivos estipulados. Sob esta perspectiva, a opção por mudanças incrementais sucessivas evita que haja uma brusca alteração do contexto, especialmente através da esquivas quanto aos erros, além do que pelo método da ramescência compreende-se que as decisões apresentadas jamais serão finais e deve-se buscar continuamente seu aprimoramento. Enquanto isso, o método raiz possui apreço às teorias como meio eficiente e econômico para solucionar um problema relevante, mas encontra sérios obstáculos em casos que não haja teorias formuladas sobre a questão, quando apenas uma análise comparativa da situação e das propostas seriam suficientes para a resolução do problema, sem impor uma objeção a melhorias futuras.

Ao debruçar-se sobre o conceito de racionalidade, Dennis (2010, pp.204-205) a compreende sob duas perspectivas, um substancial e outra funcional.

A primeira perspectiva disciplina sobre a busca pelos padrões que regem a vida humana em sociedade e que são de fácil reconhecimento pelo indivíduo, independentemente das instituições políticas e sociais. Por sua vez, a faceta funcional já busca analisar o desenvolvimento das ideias no interior destas instituições.

Diante das perspectivas acima delineadas, pode-se estabelecer crítica a posição de Lindblom (2010a) de compreender a avaliação positiva de uma política sob um enfoque restritivo do consenso que se forma para sua implantação. Para Dennis (2010), isso acaba por afastar qualquer incidência do seu conceito de racionalidade

substantiva, além de reduzir significativamente a perspectiva da racionalidade funcional sobre a abordagem.

O trabalho de Etzioni (2010a, 2010b) busca estabelecer um modelo que permita uma visão abrangente da situação, aliada à capacidade de atuar em aspectos pontuais e específicos. Isso se dá por meio de diálogo interdisciplinar, do conceito de incrementalismo articulado, apresentado por Lindblom (2010a), e de *satisficing*, contido no “homem administrativo” de Herbet Simon, convergem ao admitir a impossibilidade prática de se possuir todas as informações e alternativas no manejo de um problema, de modo que desenvolveu-se metodologia que permite aparar, de modo estratégico, inúmeras variáveis. (CASTOR, 2010, pp.251-252).

Apesar do supra discutido, a proposta da sondagem mista, ao trilhar um caminho intermediário entre os outros modelos, representa um avanço em relação aos demais, ao passo que mantém características similares, pois ao estabelecer a necessidade de uma visão panorâmica, aproxima-se da abordagem racionalista, enquanto ao permitir que sejam tomadas soluções às conjecturas específicas, associa-se ao modelo incrementalista.

A revisão de Lindblom (2010b, pp.182-183) aponta que para que se afaste a incidência do incrementalismo são necessárias iniciativas de grande escala e a análise compreensiva das propostas políticas. Contudo, é necessário a diferenciação entre política e análise incremental, de modo que o autor aponta que o padrão político incrementalista resulta de pequenas alterações contínuas, o que não se confunde com a metodologia utilizada na análise de implementação.

A análise incremental acima referida se subdivide em (i) simples, quando as propostas alteram incrementalmente o *status quo*, (ii) incrementalismo desconexo, compreendido nos moldes do método das sucessivas comparações exposto em sua obra anterior (Lindblom, 2010a, p.165) e (iii) análise estratégica, onde são simplificados de maneira programada a análise científica.



Etzioni (2010a, pp.219-223) desenvolve sua abordagem como um caminho do meio em relação às abordagens racionalistas e incrementalistas. Isso porque, para aquele autor, a primeira exige um elevado grau de controle sobre a situação, o que se agrava conforme o problema se torna mais complexo. Já a segunda se desenvolve como correções pontuais, o que não exige muito esforço tampouco planejamento.

Ao analisar a abordagem incremental, verifica-se que o processo decisório embasado no consenso não é a melhor forma de decidir; isto porque, além de promover os interesses dos grupos mais influentes em detrimento dos subprivilegiados, também acaba por negligenciar as inovações sociais estruturantes, embora não se negue que sucessivas mudanças pontuais possam ter esse efeito.

Os incrementalistas pontuam a impossibilidade de redução de valores a um denominador comum; o que Etzioni (*ibidem*, pp.228-229) rebate apontando que *policymakers* são capazes de trazer estes valores, ao menos, a um escalonamento ordinal. A minuciosidade exigida pelo racionalismo possui evidente impossibilidade práticas de realização, mas revisões segmentadas são mais tangíveis, além de resultarem numa abordagem mais efetiva para a avaliação de metas.

A importância da persuasão nos ajustes mútuos acaba forçando os atores a socorrer-se de informações que forneçam meios para fortalecer seus argumentos, revelando então que a análise está inserida fortemente neste método. Inclusive, isso acaba por fortalecer o aspecto das análises parciais em políticas públicas, devendo este ser o escopo da questão. Aponte-se, ainda, que tanto o incrementalismo quanto o ajuste mútuo se inserem em inúmeros campos da vida em sociedade, inclusive no próprio meio científico, porém com denominações distintas.

A versatilidade das PERs permite que seu espectro de análise seja variável e adaptável às demandas locais, contudo é comum que sua varredura passe por questões como o cenário macrofiscal e as opções governamentais de manejo de déficits e dívida, nos países emergentes, ou financiamento de temas urgentes do

gasto público, como ocorre em economias medianas, permitindo que se estabeleça novas diretrizes às políticas fiscais.

O arranjo institucional também pode influir na dinâmica da relação entre orçamento e finança, razão pela qual pode ser tópico da investigação, da mesma maneira que a execução orçamentária também não escapa de verificação, tendo em vista sua capacidade de influenciar a economia como um todo.

Aspecto importante que costuma ser abordado nas PERs é exclusão sistemática de determinadas entidades, tais como órgãos públicos autônomos ou fundos extraorçamentários, do conjunto do orçamento, o que acaba impactando na eficiência da dívida pública que deixa de considerar gargalos importantes; muito embora este mecanismo não se dedique com a mesma intensidade a analisar opções de descentralização da gestão financeira entre os entes federados. Cuida também de analisar aquelas atividades em que a atuação estatal deve abrir espaço à iniciativa privada que possui melhores condições de lidar, além de possibilitar maior eficiência (LIENERT, 2015, pp.165-172).

Importa trazer à discussão a diferenciação de conceitos apontadas por Bucci (2006, pp.18-20) quanto a políticas públicas, políticas de Estado e política de governo. As políticas públicas, nessa perspectiva, seriam o conjunto de medidas exigidas do Estado sob aquelas condições fáticas vivenciadas em arranjo institucional, com projeções de correção e um prazo para o futuro. Nesta senda, aquelas com expectativas de longo prazo seriam as de natureza estatal, enquanto as mais eminentes seriam de cunho governamental. Nessa ótica, aponta que o assento normativo pode ser compreendido como um diferenciador; de modo que aquelas que possuem como fundamento normas constitucionais, seriam políticas de Estado. Reduzindo-se o grau de certeza quanto a esta classificação até passar pelas normas legais; ao passo que aquelas fundadas em atos infralegais seriam políticas de governo.

#### **1.4. Eficiência, eficácia e efetividade do estado**

A crise pela qual passou a América Latina nos anos 80 foi essencialmente uma crise do estado – que, na perspectiva de Bresser-Pereira (1998a, p.4), se diferencia da expressiva depressão dos anos 30 que foi uma crise cíclica de mercado, estrutural e não exclusivamente decorrente do protecionismo, estatismo e protecionismo que dominava alguns países da América Latina, como o Brasil – com repercussões fiscais, bem como dos modelos adotados de intervenção na economia e de burocraticamente administrar.

Na linha de raciocínio supra delineada, a crise da década de 1980 pode ser compreendida como consequência do desenvolvimento econômico acelerado entre as décadas de 30 e 70, no âmbito de uma estratégia nacional-desenvolvimentista e com forte intervenção do estado, apresentando elementos que autorizam a lhe atribuir uma dinâmica cíclica <sup>118</sup>: isso porque, nesse período, o estado ampliou suas dimensões, endividou-se para tanto e provocou a crise da dívida externa, de natureza essencialmente fiscal, bem como interveio agressivamente no mercado utilizando-se a estratégia de substituição das importações sendo, no entanto, incapaz de prever o momento do esgotamento do modelo de industrialização (*ibidem*, p.5).

---

<sup>118</sup> As próprias dificuldades para antever o esgotamento do modelo de intervenção econômica ou de crescimento exagerado do aparato burocrático em dadas áreas refletiu um outro problema, o engajamento das “elites políticas e burocráticas em sentido amplo (capitalistas, classe média, burocratas do Estado)” em atividades típicas de *rent-seeking*, entendidas como atividades de captura privada ilegítima do patrimônio público ou de suas rendas (BRESSER-PEREIRA, 1998a, p.5; *idem*, 2004, p.131 )

A Exposição de motivos interministerial nº 49/1995<sup>119</sup>, cujo teor consta de Brasil (1995b), cuja concepção ideológica foi de Bresser, tratou sobre o Projeto de Emenda à Constituição que visou modificar o capítulo da administração pública, acrescentar normas às disposições constitucionais gerais e estabelecimento de normas de transição à “reforma administrativa”, nos termos previstos no Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado (BRASIL, 1995a, pp.50-51). Nela, tratou-se do revigoramento da capacidade do estado para a gestão, formulação e implementação de políticas e afirmou-se que aumentar a “eficiência do aparelho do Estado é essencial para superação definitiva da crise fiscal”.

A exposição de motivos supracitada contextualiza o retorno à democracia simultâneo a concomitante crise financeira do Estado, agravada pelos efeitos práticos do advento da Constituição da República Federativa do Brasil, dada a sua concepção de uma administração pública “verticalizada, hierárquica, rígida” e em face da qual proliferou-se “controles muitas das vezes desnecessários”. As repercussões sociais e econômicas geradas desses cenários em que se via imersa a sociedade política pátria, implicou no crescente apoio e destacada relevância dos discursos e propostas relacionadas ao redirecionamento do foco do Estado para o resultado – em qualidade e desempenho – mas com eficiência, esta mensurada em termos dos maiores benefícios gerados aos cidadãos com os recursos disponíveis, bem como a “substituição dos controles formais pela avaliação permanente de resultados” (BRASIL, 1995b).

Na organização estatal burocrática, concebida racionalmente com o fito de atingir a excelência no objetivo institucional, Weber (2004, p.254) afirma que o agente burocrata deve buscar “apenas a execução consistentemente racionalizada,

---

<sup>119</sup> Datada de 18 de agosto de 1995, tratou de expor ao Presidente da República à época – Fernando Henrique Cardoso – sobre o anteprojeto que viria a se tornar a PEC nº 173/1995, dando origem, com redação dada por substitutivo, à Emenda Constitucional nº 19/1998.

metodicamente exercitada e exata da ordem recebida e na qual toda crítica pessoal é incondicionalmente suspensa, cabendo ao ator única e exclusivamente executar a ordem". A eficiência – nessa perspectiva, se concentraria no exercício efetivo do padrão normativo racionalmente estabelecido, de forma impessoal e precisa. Neste contexto, a centralidade do exercício do poder hierárquico é premente.

Não obstante os consideráveis avanços que a implementação – mesmo que parcial – das premissas e recomendações consequentes da teoria burocrática nas organizações públicas, num ambiente social híbrido em que cada vez mais as interações em rede e em nível global são utilizadas e contingentes no estabelecimento de objetivos e na sua consecução, a descentralização e delegação são requeridas como estratégia de eficiência em organizações com atuação numa pluralidade de *locus* geográficos, sociais, políticos, culturais, virtuais e muitas vezes normativos. Nesse contexto, ofertado pelo atual estágio do capitalismo e complexidade social, uma sociedade política cuja atuação orgânica se dá no aparelho do estado dificilmente pode se apresentar como eficiente a partir do uso indiscriminado das premissas burocráticas. É nesse sentido que Bresser-Pereira (2009a, p.181) afirma ser o estado burocrático, atualmente, efetivo no uso do poder – ou da dominação racional-legal numa perspectiva weberiana - mas ineficiente no cumprimento de seu objetivo em ambiente democrático com mercado concorrencial de amplitude global.

Partindo de uma perspectiva própria ao contexto socioeconômico em que se via inserido no século XIX, Weber (1978, p.224) afirma que o capitalismo – na sua fase industrial – “exige a burocracia, embora ambos tenham surgido a partir de diferentes origens históricas” e que o capitalismo seria a base mais racional para o desenvolvimento da administração burocrática, especialmente porque, “de um ponto de vista fiscal, ela fornece os recursos financeiros necessários”.

Já num conceito gerencialista de formulação, implementação e análise de políticas públicas, Etzioni (2010a, p.26) entende que um modelo decisório deve levar em consideração uma estratégia de atuação, bem como uma estratégia de decisão,

ou seja, deve possuir uma visão panorâmica da situação, permitindo-se que aja em cenários específicos que demandem apreciação, o que seu modelo de sondagem mista atenderia.

Analisando a necessidade ou não de um sequenciamento na evolução da administração do aparelho do estado frente às liberalizações econômica e política, para se estabelecer o adequado *timing* das reformas, Bresser-Pereira (2009a, p.218) entende ser essa análise controvertida, especialmente porque, “embora seus proponentes tenham razão, o sequenciamento pode servir como uma desculpa conveniente para não efetuar a reforma gerencial”.

Fator importante a ser considerado é de que “a aprovação da estabilidade burocrática só cria mais privilégios” (BRESSER-PEREIRA, 2009a, p.219), caso não sejam tomadas providências de um controle social efetivo; não obstante, num ambiente de democracia mais participativa com o fortalecimento da fiscalização da sociedade civil sobre o estado, há uma crescente demanda por eficiência e eficácia das políticas públicas, ao passo que a rejeição sociopolítica às práticas ainda patrimonialistas como nepotismo e clientelismo também aumenta. Nesse cenário, Bresser-Pereira (*op. cit*) analisa ser mais eficiente a implementação da gestão pública gerencial ao invés de buscar radicalizar a burocracia para depois reformar<sup>120</sup>.

No contexto hodierno de progressiva complexidade socioeconômica e política e consequente mutabilidade dos problemas enfrentados pelos governos, a reforma da gestão pública<sup>121</sup> - com descentralização administrativa, transparência e

---

<sup>120</sup> “Muitas vezes, a melhor maneira de resolver um problema é saltar o obstáculo em vez de simplesmente enfrentá-lo” (BRESSER-PEREIRA, 2009a, p.219).

<sup>121</sup> Não se deve confundir reforma regulatória – uma abordagem neoliberal de reforma do aparelho do estado que visa reduzir o seu tamanho – com a reforma gerencial da gestão pública. Sobre essa distinção, afirma Bresser-Pereira (2009a, p.228) ser guardar reservas quanto a denominada reforma regulatória, principalmente quando o mercado é monopolista ou quase monopolista; isso porque, não crê que “os reguladores sejam capazes de agir tão “tecnicamente” quanto esse tipo de reforma exige”.

responsabilização dos agentes públicos, indispensável a esse *trade-off* – tende a melhorar a qualidade das decisões executivas dos servidores públicos, sendo portando mais eficiente (BRESSER-PEREIRA, 2009a, p.227).

A eficiência do estado e de seus agentes na administração pública gerencial, a qual se refere Bresser-Pereira (2009a, p.230), somente se apresenta possível quando a democracia está consolidada; é nesse contexto que a teoria do estado republicano entende evidente que enquanto os burocratas clássicos tem a centralidade de suas preocupações em assegurar a legitimidade e efetividade do poder estatal, os gerencialistas – tomando o poder estatal como pressuposto – focam nas progressivas eficiência e qualidade do serviço público prestado ao cidadão<sup>122</sup>.

O desenvolvimento da teoria econômica gravita em torno da evidência da escassez de recursos; por esta razão, o conceito de eficiência se revela tão forte para esta área do conhecimento, que se apresenta o máximo proveito por uma quantidade fixa de recursos.

A busca por esta eficiência acabou dando origem aos dois teoremas do bem-estar social. O primeiro não leva em conta uma distribuição igualitária da riqueza, mas propõem que uma eficiência, no sentido de Pareto, será alcançada se todos os bens circularem com preços definidos publicamente, existindo uma competitividade tanto a consumidores quanto produtores. Por sua vez, o segundo teorema já considera que a eficiência de Pareto ocorrerá através de transferências *lump-sum* de riquezas, desde que, além das condições do primeiro teorema, haja uma completude do mercado e que a preferências e conjuntos de produtos sejam convexos (MATTOS e TERRA, 2015, pp.211-212).

---

<sup>122</sup> “Nas democracias, o administrador público está necessariamente orientado para o usuário-cidadão ou para o cidadão-cliente, em vez de manter a atitude autocentrada que caracteriza a administração pública burocrática” (BRESSER-PEREIRA, 2009a, p.230).

O primeiro teorema supra delineado nos remeterá a políticas de distribuição de renda, tais como o bolsa família<sup>123</sup> e renda cidadã<sup>124</sup>, enquanto o segundo é a fundamentação econômica do princípio jurídico da isonomia de tratamento entre contribuintes, mais conhecido como princípio da isonomia tributária: as suas repercussões no âmbito da responsabilidade fiscal e interseções com as normas da LRF se dão a partir da premissa de que a gestão da responsabilidade fiscal prima pela sustentabilidade das políticas que visão materializar os objetivos fundamentais do Estado brasileiro.

A questão da eficácia do aparelho do estado é uma constante nas análises de Bresser-Pereira (1986, 1989, 1993, 1998a, 1998b, 2006, 2009a, 2009b e 2017) quanto a reforma gerencial num ambiente em que o estado é instrumento do regime democrático. A centralidade da discussão de uma reforma gerencial da gestão pública não é o enxugamento do estado, mas a rediscussão dos papéis do estado, da sociedade civil e do mercado, perpassando pela redefinição dos campos públicos – onde é possível a propriedade<sup>125</sup> e organização pública não estatal – e o privado, no qual em regime de exceção pode atuar o estado, com foco nos resultados contratados originalmente pela sociedade – entendido como o conjunto de cidadãos tidos por principal - e, por descentralização e delegação, do núcleo estratégico para com as agências e agentes.

Na busca de foco nos resultados, quanto ao núcleo central das responsabilidades do estado, é que se evidencia no estado republicano um

---

<sup>123</sup> Instituído pela Lei 10.836/2004

<sup>124</sup> Instituída pela Lei estadual nº 18.090/2013, programa cujas bases foram revistas pela Lei estadual nº 19.319/2016, ambas do estado de Goiás.

<sup>125</sup> Em Bresser-Pereira (2009a) se verifica quatro tipos de propriedade: i) privada, ii) estatal, iii) pública não-estatal (de interesse público, mas não inserida no aparelho do estado) e iv) corporativas (de organizações com foco em interesses de determinados grupos, tais como sindicatos e outros tipos de associações).



movimento de terceirização. E é nesse sentido que a terceirização para empresas comerciais, quando se tratar de atividades de apoio que não envolvam o poder estatal<sup>126</sup>, nem os direitos humanos básicos, cuja execução tende a ser mais eficiente e eficaz quando se dá por organizações da sociedade civil, *lato sensu*, de natureza pública não-estatal. A eficácia, portanto, seria incremental a partir do controle estratégico de resultados, do controle social que prescinde de elevado grau de transparência, e da competição administrada pela excelência.

No âmbito dos serviços típicos de estado, Bresser-Pereira (2009a) entende ser necessário exigir dos servidores públicos, além da competência técnica e comportamento ético, autonomia razoável de decisão e capacidade política. Para tanto, deve-se estabelecer um sistema de incentivos que passam pelos diferenciais de remuneração, transparência e constância na avaliação do desempenho, com reais oportunidades de qualificação continuada progressão na carreira.

A análise dos reflexos da atividade produtiva estatal deve ter especial consideração com a eficiência social, tendo em vista que o objetivo principal é a produção de bens e serviços que garantam melhores condições de vida aos indivíduos através da disponibilização de utilidades marginais decrescentes, onde o bem-estar social se revela como o somatório destas utilidades. Não se pode desprezar a eficiência técnica dos gastos governamentais, mas deve-se corroborar tais informações com uma abordagem que vislumbre os anseios sociais.

Sob o aspecto da eficiência social pode-se verificar ainda que o gasto pode ser na área adequada, mas de maneira ineficiente, mormente através da promoção de utilidades marginais àqueles que possuem condições suficientes para buscá-las junto à iniciativa privada; como ocorre nas áreas de saúde e educação, por exemplo, ou ainda na atenção a demandas setoriais de determinadas classes de agentes

---

<sup>126</sup> Pois o poder estatal seria executado pelas agências.

públicos que comprometem o fornecimento de insumos para tais serviços. Neste escopo, a definição dos objetivos governamentais que visem o bem-estar social, setorizando metas para sua consecução, promovendo ainda mecanismos controle e transparência como meios de combate a corrupção, que se revela como o principal elemento direcionador à ineficiência (MATTOS e TERRA, 2015, pp.224-226).

Em face do necessário controle social para a correção de eventuais disfunções da administração pública gerencial e seus aparatos de controle institucional interno e externo, Bresser-Pereira (2009a) entende ser premente o uso dos recursos tecnológicos de informação auditorias, aquisições governamentais, transações financeiras e demais registros oficiais. Isso porque, a transparência estatal aliada a uma cultura de *accountability* de seus agentes, pressiona a um ciclo virtuoso de controle social em ambiente democrático e, portanto, favorece a eficácia e dimensões da eficiência tais como *compliance*<sup>127</sup> e economicidade.

A proteção da *res publica*, entendida por Bresser-Pereira (2009a, p.118) como um grande desafio a ser enfrentado no século XXI, deve ocupar espaço de centralidade do direito administrativo, mas numa abordagem em que concomitantemente proteja<sup>128</sup> “o cidadão-contribuinte, que paga impostos e tem direito a serviços eficientes e eficazes prestados pelo Estado; o cidadão-usuário, que é beneficiário de serviços e tem o direito de exigir boa qualidade; o cidadão-cidadão, que tem direito” a todo arcabouço que compõe o estado republicano.

---

<sup>127</sup> “A mera existência de uma regra, uma lei, um padrão moral, uma norma social ou qualquer outra prescrição comportamental não garante a real concordância daqueles sujeitos a ela. [...] consequentemente, o fenômeno da conformidade é passível de análise em termos de várias teorias da escolha. Constitui também uma preocupação central em todas as discussões sobre “*enforcement*” na teoria dos jogos e análises de barganhas e contratos. Posto assim, a questão da *compliance* compreende um tema clássico da teoria política”. [Tradução livre de Young (1979, p.2)].

<sup>128</sup> “O Estado republicano e social-liberal busca a eficiência, mas também a justiça social. Nesse caso, os critérios morais são essenciais” (BRESSER-PEREIRA, 2009a, p.120).

O princípio da eficiência no sistema jurídico pátrio pode ser compreendido como orientação ao administrador público no sentido de primar suas ações no sentido da concretização “material e efetiva da finalidade posta pela lei, segundo os cânones jurídico-administrativo” (FRANÇA, 2000, p.168).

A busca pela eficiência do setor público é, na percepção de Mattos e Terra (2015, p.227), essencial para o alcance do bem-estar social, razão pela qual iniciativas que incrementem esse aspecto devem ser adotadas. Neste sentido, o apoio e o empenho dos servidores públicos é essencial para que a produtividade seja adequada aos padrões esperados, muito embora se reconheça que sua mensuração no âmbito estatal é mais dificultoso em vista do produto da atividade, mas medidas como a valorização do servidor produzem resultados favoráveis para o processo, acima disso práticas de *accountability* tem se tornado um mecanismo eficiente de promover o acompanhamento e a responsabilização dos tomadores de decisão e executores, contribuindo assim para o aumento da eficiência da atividade produtiva estatal.

A partir do advento da Emenda Constitucional nº 19/1998, passou a constar de forma explícita no texto constitucional o dever de eficiência para os gestores públicos, conforme se depreende de seu artigo 37, *caput*. Enquanto ferramenta, o procedimento administrativo foi o meio pelo qual o aparelho do estado materializa o direito na proporção quantitativa e qualitativa em que o interesse do titular é juridicamente protegido. Nesse sentido, pode-se afirmar que, em função do teor doutrinário do princípio da eficiência e das referências feitas pelo legislador no texto constitucional e infraconstitucional a compreensão jurídica de eficiência é significativamente ampliada daquela que assume nas ciências econômica e da administração, informando o dever de buscar a eficácia do ato administrativo - atendendo ao interesse público que informa a finalidade do estado - por meio da eficiência, cumprindo os padrões de qualidade e a forma estabelecida em lei.

No contexto acima, a compreensão do princípio da eficiência somente pode ser bem dimensionada quando de sua indissociabilidade do conjunto principiológico

constitucional da administração pública, especialmente quanto ao princípio da legalidade interpretado a luz do princípio da moralidade administrativa.

Por todo o exposto, o agente público no estado republicano - tendo como pressuposto a efetividade do poder estatal – tem por orientação normativa de ter foco nos resultados das políticas ou processos sob sua responsabilidade, buscando a qualidade ou conformidade dos serviços públicos prestados frente ao que foi pactuado, seja originalmente na própria constituição ideológico-normativa do estado ou nos contratos de gestão firmados com autoridade delegante ou órgão que descentralizou da competência exercida. Assim, a reforma gerencial da administração pública, no contexto de um estado republicano, apresenta-se não como uma ruptura com todos os pressupostos da teoria da burocracia, mas sim como seu redimensionamento, reescalonamento de competências e contextualização das responsabilidades dos agentes públicos frente ao aparato institucional de controle e, especialmente, à sociedade civil.

Lewandowski (2005, pp.198-199) defende que os princípios constitucionais são dotados de eficácia, passível de serem cobradas judicialmente em caso de descumprimento. Devendo-se considerar que sua eficácia pode variar em face do seu grau de abstração ou generalidade, podendo desde atribuir um direito subjetivo até a estabelecer um padrão de interpretação a partir de uma hierarquia de valores; não obstante, pode autorizar a invalidação de regras e atos que lhe sejam contrários. Isso porque, sendo as diretrizes gerais que estabelecem as fronteiras do sistema jurídico fundado por um dado contrato social ou carta política, importa considerar que se encontram no topo da hierarquia de valores autorizados a invalidar normas ou interpretação destas que se sejam contrárias porque estas se colocariam fora dos limites ou parâmetros mínimos estabelecidos pelo ordenamento pátrio.

O princípio republicano em primazia e os seus princípios decorrentes em diversas dimensões, sendo que o da eficiência no âmbito da administração pública, se apresentam em larga abertura e baixa densidade, quando vistos exclusivamente

sob sua manifestação literal no texto constitucional, mas de elevada densidade e objetividade quando considerados em conjunto no arcabouço paradigmático do estado republicano. Constituem, portanto, um “mandamento de otimização”; ou seja, preceitos que determinam conteúdos programáticos que devem ser realizados na maior medida do possível, dentro das possibilidades jurídicas e fáticas existentes, “afastando nesse processo todos os princípios, regras e atos que sejam contrários” (*ibidem*). Naturalmente, a materialização dos comandos desses princípios tem uma relação direta com o grau de maturidade cívica da nação, bem como da elevação da consciência cidadã e da participação no controle social que isso implica.

O óbice contemporâneo do processo decisório reside na subjetividade e arbítrio existente em dois aspectos importantes: a definição do problema e a análise das propostas de solução. Ambas as vertentes se submetem a juízos de valores que não permitem uma perspectiva objetiva em sua delimitação, destacando Castro (2010, p.255) que a maneira de se interpretar uma questão guarda relação com a estrutura do poder, mostrando-se ineficazes as tentativas de fixar uma perspectiva paradigmática mais completa sem enfrentar tal paradoxo.

### **1.5. Reforma gerencial**

O referencial conceitual da reforma da gestão pública ocorrida no século XX – segundo Bresser-Pereira (2009a, p.188) - foi o livro *Reinventing Government*, de Osborne e Gaebler (1992, *passim*). Nessa obra a discussão inicia-se com a constatação das alterações da concepção do termo burocracia ao longo da história; sendo que, inicialmente, possuía sentido um positivo de racionalidade, eficiência e de uma forma de estrutura organizacional e, no caso da sociedade política, uma alternativa viável de superação das disfunções patrimonialistas ainda presentes na gestão do aparelho do estado.

Defendem os supracitados pesquisadores que o estado necessita de ampliar significativamente a governança, compreendida como o conjunto de procedimentos pelos quais se resolvem coletivamente os problemas e oferece-se respostas efetivas, eficientes e eficazes à sociedade, propondo alguns princípios<sup>129</sup> do que denominam governos empreendedores.

O Brasil passou uma primeira reforma administrativa de dimensão estruturante em 1936, que redundou na criação do DASP, e que combateu o patrimonialismo; instaurou-se entre a partir desse marco um modelo burocrático.

---

<sup>129</sup> Tais princípios podem ser sintetizados em dez núcleos: i) governo catalisador – em cenários de escassos recursos e elevação da demanda por serviços públicos, redefine-se os objetivos, priorizando a função de agente catalisador e facilitador para que os agentes da sociedade civil organizada e do mercado assumam suas responsabilidades, ao invés de focar nas funções de alocador de recursos e prestador de serviços; ii) governo participativo - a sociedade local é chamada e corresponsabilizada em proposições e implementação de solução de problemas específicos, a exemplo dos projetos de polícia comunitária, nos quais os cidadãos se compartilham responsabilidade pela segurança de sua coletividade e interação ou acionamento das autoridades policiais nos casos extremos; iii) governo competitivo - a prestação de serviços públicos deixa de ser exercida em regime exclusivo de monopólio, pois este modelo se apresenta como ineficiente e inibidor de mudanças, abrindo espaço para a atuação de um terceiro setor; iv) governo voltado para sua missão – mudança do foco exclusivo em procedimentos para focar na sua missão institucional, no caso do Brasil, nos objetivos fundamentais da república (artigo 3º da CRFB); v) governo orientado para resultados - remodelar os governos sob os parâmetros do empreendedorismo focando em melhores resultados com menos investimento, estabilizando ou diminuindo a carga tributária sem perda de qualidade dos serviços; vi) governo não autorreferentes - os governos democráticos tem como razão de ser os cidadãos e, para tanto, se faz necessário canais de comunicação eficazes para que se ouça os anseios da sociedade sobre cada ramo de atuação governamental; vii) governo empreendedor – ampliar a qualidade do gasto público – com mais adequada relação entre custo e benefício – bem como encontrar formas alternativas de gerar receita sem novos ônus tributários; viii) governo proativo - antecipar-se às demandas decorrentes do crescimento vegetativo, do desenvolvimento setoriais, bem como das possíveis crises cíclicas do capitalismo e não somente atender reagir as necessidades postas de forma contingencial, garantindo maior agilidade, flexibilidade e redução de custos; ix) governo descentralizado – desconcentrar e descentralizar o aparato do estado, permitindo maior empoderamento dos órgãos colegiados e instrumentos de administração participativa (interna e externa), estabelecimento de dinâmicas de cooperação gerentes-servidores, conformações matriciais de gestão e redução dos níveis de hierarquia, com programas permanentes de desenvolvimento funcional; x) governo que alavanque mudanças através do mercado – estabelecer planejamento e publicizá-los de forma que sejam determinantes para o setor público, mas orientativo para os investimentos das estruturas de mercado, diminuindo a necessidade de intervenções em áreas onde o mercado pode funcionar concorrencialmente, promovendo a concorrência de prestação qualitativa nos ambientes de quase mercado e – com isso – tornando pontuais as intervenções para as correções das falhas de mercado e superação de crises cíclicas do sistema capitalista.

Roberto Campos se apresenta à época desse primeiro movimento de reforma administrativa estruturante como um de seus grades ideólogos e, em seu livro de memórias<sup>130</sup>, refere-se ao DASP e à reforma administrativa da década de 1930 como marcos de uma transição do patrimonialismo para um modelo de gestão pública apropriado à república.

A instituição do DASP lastreou-se em mandamento expresso da Constituição de 1937, que em seu artigo 67<sup>131</sup> dispunha expressamente que haveria, junto à Presidência da República, organizado por decreto do presidente, um departamento administrativo com as seguintes atribuições: a) o estudo pormenorizado das repartições, departamentos e estabelecimentos públicos, com o fim de determinar, do ponto de vista da economia e eficiência, as modificações a serem feitas na organização dos serviços públicos, sua distribuição e agrupamento, dotações orçamentárias, condições e processos de trabalho, relações de uns com os outros e com o público; b) organizar anualmente, de acordo com as instruções do presidente da República, a proposta orçamentária a ser enviada por este à Câmara dos Deputados; c) fiscalizar, por delegação do presidente da República e na conformidade das suas instruções, a execução orçamentária.

Quanto aos servidores públicos, por exemplo, esta primeira reforma consubstanciou-se normativamente no Decreto-lei nº 1.713, de 28 de outubro de 1939,

---

<sup>130</sup> Campos (1994, p.28), reflete em suas memórias: “Pus-me à caça de emprego confiável. [...] A solução era fazer um dos vários concursos públicos que o recém-criado DASP estava organizando como parte da reforma administrativa”

<sup>131</sup> A regulamentação do artigo 67 da Constituição de 1937 se deu pelo Decreto-Lei nº 579/1938 que, além dos objetivos constitucionalmente enumerados, adicionou os seguintes detalhamento em alíneas subseqüentes: “d) selecionar os candidatos aos cargos públicos federais, excetuados os das secretarias da Câmara dos Deputados e do Conselho Federal [órgão este que não chegou a ser organizado] e os do magistério e da magistratura; e) promover a readaptação e aperfeiçoamento dos funcionários civis da União; f) estudar e fixar os padrões e especificações do material para uso nos serviços públicos; g) auxiliar o presidente da República no exame dos projetos de lei submetidos à sanção; h) inspecionar os serviços públicos; i) apresentar anualmente ao presidente relatório pormenorizado dos trabalhos realizados e em andamento.”



que dispunha sobre o estatuto dos servidores civis da União. Baixado pelo Presidente da República, por força de competência que lhe conferia o artigo 180, da Constituição de 1937, o texto regulava as condições de provimento dos cargos públicos, os direitos e vantagens, os deveres e responsabilidades dos funcionários civis da União, dos Territórios e, no que coubesse, da então Prefeitura do Distrito Federal, dos Estados e dos Municípios.

A segunda reforma estruturante deu-se na década de 1960, iniciando-se ainda no final governo Vargas, com iniciativas como a do Decreto-Lei 4.320, de 17 de março de 1964, que reestrutura a contabilidade pública e estabelece novo marco para o direito financeiro brasileiro, cuja sanção é considerada um dos últimos atos de João Goulart. E prossegue, no início do ciclo de governos militares, por iniciativas como a do Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967, que dispunha sobre a organização da administração federal, estabelecendo diretrizes para a reforma administrativa.

O Decreto-Lei nº 200/1967 definia-se que o Poder Executivo seria exercido pelo Presidente da República auxiliado pelos Ministros de Estado. Fixou-se que a Administração Federal compreenderia a Administração Direta, que se constituía dos serviços integrados na estrutura administrativa da Presidência da República e dos Ministérios e na Administração Indireta, que compreenderia algumas categorias de entidades, dotadas de personalidade jurídica própria. Entre elas, as autarquias, as empresas públicas e as sociedades de economia mista. Dispôs-se que as atividades da Administração Federal obedeceriam a princípios fundamentais, a exemplo do planejamento, da coordenação, da descentralização, da delegação de competência e do controle.

Fixou-se no bojo da reforma administrativa da década de 1969 que a execução das atividades da administração federal deveria ser amplamente descentralizada. Por exemplo, o Decreto-Lei nº 200/1964 estabelecia que, ressalvados os casos de manifesta impraticabilidade ou inconveniência, a execução de programas federais de caráter nitidamente local deve ser delegada, no todo ou em



parte, mediante convênio, aos órgãos estaduais ou municipais incumbidos de serviços correspondentes. Dispôs-se também que a delegação de competência deve ser utilizada como instrumento de descentralização administrativa, com o objetivo de assegurar maior rapidez e objetividade às decisões, situando-as na proximidade dos fatos, pessoas ou demandas a atender. Disciplinou-se que o trabalho administrativo deve ser racionalizado mediante simplificação de processos e supressão de controles que se evidenciem como puramente formais ou cujo custo seja evidentemente superior ao risco.

Em 1995, por meio de um Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado e na qualidade de Ministro de Estado da Administração Federal e Reforma do Estado, e membro de uma Câmara da Reforma do Estado, presidida pelo então Ministro Chefe da Casa Civil, Bresser apresentou e conseguiu aprovação pela referida Câmara, bem como pelo então Presidente da República, Fernando Henrique Cardoso.

O plano expresso acima identificava as três formas de administração pública, historicizava a reforma do DASP e a da década de 1969; apontava um retrocesso no modelo que se estruturou em 1988 e propunha alguns dos avanços necessários rumo ao gerencialismo na administração pública.

Esse supracitado retrocesso burocrático delineado pelas disposições originais da CRFB de 1988, cujo o Plano Diretor supracitado buscava corrigir e propor avanços, pode ser entendido em parte como uma reação ao clientelismo que de certa forma prosperou durante a transição de regimes, bem como fruto de atitude defensiva, manifestada de forma irracional, da alta burocracia que – tal como se observa hodiernamente – apresentavam sinais de se sentirem injustamente acusados por falhas do sistema político o qual não tem controle ou participação substantiva. De outro lado, a crise fiscal enfrentada na transição democrática foi atribuída – em larga medida de forma equivocada – ao incipiente processo de descentralização que o regime militar procurara implantar.

Verificou-se intensas campanhas desestatizantes, levando os constituintes a optarem por ampliar os controles burocráticos, abarcando também as empresas estatais – tornando suas burocracias, conseqüentemente, mais onerosas e ampliando os entraves de elevação de seus níveis de competitividade - bem como estabelecer normas mais rígidas para a instituição de novas entidades ou aberturas de subsidiárias.

Numa perspectiva gerencial, tal como concebida na teoria do estado republicano, os controles devem ser instrumentos de desenvolvimento com segurança corporativa e garantias de não desvirtuamento das finalidades precípua das organizações estatais, promovendo a ampliação dos níveis de serviços ofertados com a melhor relação entre custo e benefício possível em cada caso, com o fito precípua de viabilizar o exercício da plena cidadania. E nesses termos, desenvolvem-se as análises nos tópicos e capítulos subsequentes.

#### **1.6. Controles do aparelho do estado republicano**

Seja na perspectiva contratualista, percebida em Hobbes (2006, *passsim*)<sup>132</sup>, Locke (1994, *passsim*)<sup>133</sup>, Rousseau (1762, *passsim*) e Kant (1995; 2003, *passsim*), ou nos modelos comunitaristas idealizados por pensadores como Hegel

---

<sup>132</sup> “O direito de natureza, a que os autores geralmente chamam *jus naturale*, é a liberdade que cada homem possui de usar seu próprio poder, da maneira que quiser, para a preservação de sua própria natureza, ou seja, de sua vida; e conseqüentemente de fazer tudo aquilo que seu próprio julgamento e razão lhe indiquem como meios adequados a esse fim. (...) O fim último, causa final e desígnio dos homens (que amam naturalmente a liberdade e o domínio sobre os outros), ao introduzir aquela restrição sobre si mesmos sob a qual os vemos viver nos Estados, é o cuidado com sua própria conservação e com uma vida mais satisfeita.” (HOBBS, 2006, pp.47 e 59)

<sup>133</sup> “A liberdade do homem em sociedade consiste em não estar submetido a nenhum outro poder legislativo senão àquele estabelecido no corpo político mediante consentimento, nem sob o domínio de qualquer vontade ou sob a restrição de qualquer lei afora as que promulgar o legislativo, segundo o encargo a este confiado.” (LOCKE, 1994, pp.401-402)

(1975, *passsim*)<sup>134</sup>, Marx (2009, pp.63-81)<sup>135</sup> ou Gramsci (2000, *passsim*), verifica-se uma constante que é o pressuposto de integração orgânica entre razão, história e Estado, sendo que em alguns a liberdade se evidencia como maior valor a ser protegido e em outros esse lugar é tomado pela equidade.

A discussão acima avança em incursões teóricas que pretendem superar os modelos jusnaturalistas e positivistas até – num crescente esboço da abordagem da complexidade – o descortinar de novas relações entre moral, direito e política que podem ser percebidas em Rawls (2000 e 2008, *passim*) e Habermas (1995, pp.39-48), quando questionam o “fato da razão” kantiana enquanto fundamentação absoluta daqueles, bem como quando buscam alternativas ao determinismo histórico.

A razão - fundamento da razoabilidade – e a liberdade – enquanto bem jurídico a ser protegido - permanecem em Rawls (2008) como fundamentos das superestruturas estado e direito; mas a liberdade é compreendida num ambiente em que os seres humanos gozam de uma cidadania igual. Ou seja, uma liberdade igual e pública, promovida por julgamentos norteados pelo equilíbrio reflexivo - amparado numa racionalidade deliberativa - a partir do qual se limita a discordância pública com fundamento na tolerância da diversidade: em outras palavras, “justiça como equidade” (*ibidem*, pp.723-724).

Mesmo que firmada em outras bases, pode-se afirmar que a teoria da justiça de Rawls (2008) não é incompatível com o contratualismo liberal; pelo contrário, o aperfeiçoa. Não é difícil perceber que ao elevar a equidade a condição para o exercício da liberdade, os pós-positivistas retomam discussões fundamentais

---

<sup>134</sup> “O terreno do direito é, em geral, o espiritual e seu lugar mais perto e ponto de partida é a vontade, que é livre, de modo que a liberdade constitui sua substância e determinação, e o sistema do direito é o reino da liberdade efetivada, o mundo do espírito produz a si mesmo como uma segunda natureza.” (HEGEL, 1975, p.25)

<sup>135</sup> Capítulo em que Marx, após a análise do método histórico e descritivo de Proudhon, esboça o método denominado, posteriormente, de materialismo dialético.

já presentes na obra de Rousseau (1762, p.5): “o homem nasceu livre, e em toda parte se encontra sob ferros”, pois quando “acredita-se o senhor dos outros, não deixa de ser mais escravo que eles”. Assim, como nenhum ser humano possui natural autoridade sobre o semelhante, bem como porque a força não produz direito, recorrem-se as convenções como base da autoridade legítima (*ibidem*, pp.6-7), mas convenções que ao promoverem a equidade possibilitam o exercício pleno da liberdade civil.

Compactuando-se com a perspectiva ofertada por Neumann (1986, p.238), dir-se-ia ser necessário um constante acompanhamento dos atos do Estado, forçando sua transparência, para a garantia de um estado democrático de direito; até porque, sob essa ótica, concebe-se disputas administrativas como sendo aquelas nas quais seu resultado é decidido a partir das normas de conduta<sup>136</sup> preestabelecidas, o que Neumann (2013, p.23) entende equivaler ao uso do livre arbítrio. Essa visão se fundamenta na premissa de que o estado tem uma dimensão jurídica - o poder de estatuir normas individuais e gerais - bem como uma dimensão sociológica que lhe legitima impor suas normas num dado território; a partir dessa leitura, verifica-se que o estado não se reduz ao direito positivado em abstrato, pois é percebido nas decisões tomadas pelos agentes políticos e delegatários privados que atuam em seu nome.

Retomando o conjunto teórico do estado republicano, Bresser-Pereira (2009, pp.294-295) já entendia que em qualquer forma na qual a administração pública se organize, assim como nas privadas, haverá um sistema de incentivos e punições – ou seja, um sistema de motivações positivas e negativas. Isso é mais amplamente estudado a partir da década de 1930, com a divulgação dos resultados da experiência de Hawthorn, conduzida por Elton Mayo<sup>137</sup>, no âmbito da escola das

---

<sup>136</sup> Normas compreendidas como um dever ser, ou decorrentes de um imperativo categórico.

<sup>137</sup> Segundo os estudos promovidos na sobredita experiência, o nível de produção variável da capacidade social do líder e não necessariamente do fisiológico; o comportamento do indivíduo se apoia no grupo e, como as instituições são compostas por grupos sociais informais que definem o comportamento coletivo e outros aspectos importantes à produção, deve-se atentar para o fato de

relações humanas, na ciência da administração.

Na linha de raciocínio supra esposada, mas com os fundamentos e métodos próprios da ciência política, desenvolveu-se posteriormente a teoria do principal-agente, catalogada como integrante da escola da escolha racional ou pública. Assim, em face de sua maior capacidade de abstração, essa abordagem permitiu estudos de subordinação hierárquica e de cooperação horizontal – ou matricial – nas organizações, bem como análise das interações entre interesses dos eleitores e políticos eleitos (*ibidem*). Não obstante, permanece a questão sobre qual seria o melhor sistema de incentivos e punições para que o agente atenda as orientações ou deliberações do principal, na espécie o cidadão, bem como os instrumentos e formas de institucionalização dos controles necessários para aplicá-los quando necessário.

A atuação das instituições no combate à corrupção vem ganhando destaque nos últimos anos, contudo um dos principais debates que surgem na sociedade gira em torno de como combater e efetivamente evitar que tais atos aconteçam e não apenas remediar seus efeitos. Este quadro se insere numa reflexão que surge no âmago da sociedade que busca revisar o conceito de cidadania ativa, por meio reflexões e fundamentos que remetem à novas perspectivas em relação ao interesse público, como meio de superar a enraizada corrupção brasileira. (GUIMARÃES, 2011, p.83)

Partindo de uma perspectiva histórica da conceituação moderna de sociedade civil, pode-se afirmar que esta se ancora, em larga medida, nos preceitos de liberdade, eficiência e progresso da visão liberalista; cujos marcos iniciais perpassam pelo pensamento lockiano, compreendendo a sociedade como anterior ao

---

que “quando se trata de ser humano não é possível mudar uma condição sem mudar também outras inadvertidamente”. (Mayo, 1959, p.66). Nesse sentido, a implementação dos instrumentos de controle da gestão da responsabilidade fiscal, pode ter alterado substancialmente a própria realidade que se pretendia controlar, ao ponto de tornar-se ineficaz – em distintas intensidades e dimensões – o indicador normatizado.

Estado, devendo este interferir minimamente e somente para garantir os direitos individuais, especialmente o de propriedade.

Em relação a autonomia da sociedade civil frente ao estado, embrião do que hodiernamente se compreende como controle social, seus primórdios no pensamento ocidental se apresenta mais fortemente nas análises da economia política de viés utilitarista, tal como em Stuart Mill (2000; 2004, *passim*), que percebe o Estado como legítimo interventor nos casos em que a autonomia individual de um possa colocar em risco o bem-estar dos demais<sup>138</sup>.

É no terreno fértil supra delineado que floresce a concepção weberiana de administração burocrática, para quem as conjunturas dão ensejo a legitimidade da sociedade civil, não aceitando a ideia de que esta seja anterior ao Estado, mas que atua de maneira estratégica com este, onde a racionalidade instrumental opera os campos da vida social, não podendo a expansão da intervenção política colocar em risco a liberdade individual. Essa perspectiva da sociologia econômica parece influenciar profundamente a obra de bobbiani que reconhece a falibilidade do Estado moderno ante a sua corrupção sistêmica causada pela reconhecida defasagem do modelo democrático.

O modelo liberal compreende que o inchaço da máquina pública é a principal abertura para a corrupção, de modo que propõe sua redução como mecanismo a ser utilizado para combate a tais atos. Contudo, Guimarães (2011, p.87) destaca o reducionismo dessa perspectiva que pressupõe a corruptibilidade do Estado para todas as situações, apontando ainda que desconsiderar a qualidade do aparato estatal e atentar-se somente ao seu tamanho pode inclusive estimular o

---

<sup>138</sup> Em que pese a controvérsia sobre a eventual evolução da concepção de utilitarismo em Mill (2004) para uma perspectiva de liberalismo não completamente confluyente em Mill (1869), pequenas divergências conceituais – não absolutamente excludentes – que se pode perceber com mais clareza em Mill (2000; 1969)

comportamento corrupto através de afetação da sistemática de distribuição de renda e riquezas.

Na perspectiva rousseauiana, a sociedade civil e o Estado republicano fundam-se no poder soberano emanado do povo, articulados através da simetria entre direitos e deveres, tendo como elemento central da decorrente abordagem paradigmática a liberdade. Assim sendo, pode-se conceber que a corrupção resulta do perecimento da vontade social, legítimo possuidor do poder, onde os representantes são consumidos pelos interesses particulares em detrimento ao interesse público legítimo.

É no contexto supra delineado que Bresser-Pereira (2009, *passim*) aponta que a delimitação do conceito e a abrangência de interesse público, utilizando-se de meios de mediação para formação destes valores, é mecanismo eficaz de combate a corrupção, afastando as mazelas do particularismo no trato da coisa pública, seguido de perto pelo nivelamento entre direitos e deveres entre os cidadãos, afastando os privilégios ilegítimos, o que fundamenta a busca pelo ideal de justiça no contexto republicano democrático. O cerne da questão de combate à corrupção, portanto, não estaria na limitação Estatal ou da própria sociedade civil, mas na objetivação do interesse público, legitimado pela construção através de uma discussão social aberta e ampla (GUIMARÃES, 2011, pp.88-89).

A construção de um modelo de combate a corrupção na abordagem do estado republicano, quando as praxes dos governantes quanto ao *accountability* e a edificação de uma *compliance* planejada com foco nos objetivos fundamentais da república, pode conduzir uma percepção equivocada por parte da sociedade de que a corrupção no Brasil vem aumentando; tal percepção é justificável pelo fato de que a própria repressão a tais atos vem avançando nos últimos anos, acarretando, portanto, numa maior exposição, o que não significa necessariamente que há uma progressivo incremento em tais ilegalidades.

O fenômeno acima descrito pode ser melhor compreendido na perspectiva ofertada por Bauman (2010, p.8); pois, o que aquilo que nossos olhos veem não é o que eles veriam se tais fenômenos pertencessem de fato a categorias familiares, habituais” e isso representa, em regra, considerável atraso perceptivo em relação às mudanças num ambiente observado.

O clientelismo e outras ações neopopulistas, como concentração de poder e aumento da dependência entre representante e representando, mantendo-se um ciclo vicioso na relação, são outros exemplos de circunstâncias extremamente favoráveis à corrupção. No que pese a possibilidade de se identificar a corrupção no Brasil como sistêmica, Guimarães (2011, pp.90-91) propõe que é preciso analisar a realidade brasileira apartada da visão preconceituosa e negativa sobre a naturalidade dos atos de corrupção, atendo-se a uma nova formação republicana.

A formação republicana se embasa principalmente na cultura cidadã, através da convergência entre processos sociais de revalorização a certos campos mediante a inclusão social, acompanhado pelo repúdio e o inconformismo à corrupção, mormente a redução considerável da parcela da sociedade que se demonstra inerte a esse respeito. Ademais, há novas perspectivas de participação da sociedade que se revela cada vez mais integrado aos processos decisórios, rejeitando com maior veemência essas práticas, o que é seguido por novas práticas institucionais de repressão, como os formulados pelos órgãos de controle, especialmente por parte da Controladoria Geral da União (GUIMARÃES, 2011, pp.92-93).

Etzioni (2010a, pp.229-231), por exemplo, indica que o processo decisório se desenvolve com maior influência pelas relações e interações entre os poderes e atores do que propriamente por valores e informações. Daí a justificativa para que as democracias se submetam ao incrementalismo com maior frequência.

A latente necessidade de se equilibrar as forças que atuam sobre o processo decisório se torna mais fácil em conjecturas de curto prazo, que não afetem



as estruturas políticas e sociais, que se esquivem de pontos delicados. Contudo, os momentos de crise são importantes por permitirem uma maior viabilidade das mudanças fundamentais. A alternativa para essa questão dependeria de uma reestruturação de todo o processo político e social aptos a criar um ambiente mais amplo de discussão e construção do consenso que geralmente se observa nas democracias, além da necessidade de aprimorar os mecanismos de controle, permitindo assim a utilização da sondagem mista como meio de busca por soluções mais efetivas às demandas.

Pode-se considerar que a construção da cidadania que enfrenta questões relacionadas à concentração dos meios de comunicação em massa nas mãos de grupos oligárquicos que não se coadunam aos anseios sociais e não possuem qualquer meio de controle democrático em sua atuação, além do financiamento privado dos partidos políticos que passam a representar grupos sociais minoritários financiadores de suas atividades em detrimento daqueles grupos majoritários. Essas atitudes apenas reforçam o caráter de que a república pós-1988 foi construída sem a soberania popular e sem democracia (GUIMARÃES, 2011, pp.94-95).

Para Bresser-Pereira (2003; 2009), a teoria da escolha pública<sup>139</sup> não seria a mais adequada para a análise de fenômenos na gestão pública; isso porque, nesse campo, operar-se-ia com menos abstração de objetivos, em face do princípio da legalidade estrita, bem como as instituições e agentes no setor público tem objetivos básicos de natureza não econômica, mas essencialmente política. Ainda assim, admite-se certa utilidade daquela teoria, quando se aplica à disseminação das informações e limitação das escolhas disponíveis, definindo as vantagens estratégicas, no âmbito da estruturação das regras do jogo para as agências no setor

---

<sup>139</sup> “Essa teoria, que, em princípio, poderia significar um passo à frente, em razão de seu grau de generalização, na prática significa um passo para trás, na medida em que seus proponentes tendem a voltar às antigas ideias tayloristas de administração científica, ou à administração pública burocrática” (*ibidem*).

público.

#### **1.6.1. Controle da sociedade política ou do aparato do estado?**

Compete à sociedade, segundo a teoria do estado republicano defendida por Bresser-Pereira (2009a, p.232), diretamente ou através de seus representantes políticos, definir objetivos e então tornar responsáveis os funcionários governamentais. Para controlar os políticos, a sociedade civil conta com uma forma específica de controle, a saber, o voto; para controlar os burocratas, ela dispõe também de uma instituição identificável – o controle social – além do controle indireto que exerce através dos políticos e de outros burocratas (o Judiciário, auditores).

O escopo principal do controle – no âmbito da teoria do estado republicano - é garantir que a gestão das atividades do setor público estejam focadas para a materialização das metas delineadas através do planejamento democraticamente elaborado pelo principal, para sua execução por meio dos distintos agentes do corpo estatal; verificando-se, nessa modelagem, os níveis de eficiência<sup>140</sup> com o que foi estipulado o planejamento e a eficácia dos resultados alcançados, frente à mitigação dos problemas socioeconômicos, culturais e ambientais, bem como o fomento do desenvolvimento.

A concepção acima explicitada revela, na perspectiva ofertada por Chiavenato (2004, p.512), a interdependência entre modelo de controle<sup>141</sup> e o desenvolvimento fiscal sustentável; como pode se inferir dos liames lógico-reflexivos propostos por Bateman e Snell (2006, p.519) que partilham de entendimento similar, apontando a importância dos processos de controle para a manutenção da integridade

---

<sup>140</sup> Eficiência enquanto conformidade, economicidade e celeridade.

<sup>141</sup> Percebido por meio da efetividade, eficiência e eficácia do ferramental e abordagem implementada.

das organizações, de modo que sua ineficácia acarreta inúmeros prejuízos, especialmente financeiros.

A conceituação de controle acima discutida se desdobra entre as inúmeras vertentes em que pode processar-se, é nesse sentido que Chiavenato (2004, p.513) aponta sua adaptabilidade, podendo assumir funções coercitivas e restritivas, mitigando os desvios e comportamentos indesejáveis recaindo geralmente sobre atitudes individualistas e na liberdade. Sob uma perspectiva automatizada, busca manter a continuidade do funcionamento do sistema, retornando o procedimento aos padrões estabelecidos sem quaisquer outras interferências.

Pelo liame lógico supra, como analisado por Bateman e Snell (2006, p.519), o controle, enquanto função administrativa, insere-se em todos os níveis organizacionais, monitorando e avaliando as etapas do procedimento, atuando no planejamento, na organização e na direção, revelando a indissociabilidade do processo. Busca assegurar que as ações individuais atendam às necessidades da organização, sob pena de utilização de meios de correção. A complementariedade das distintas funções administrativas é evidente revelando um ciclo virtuoso entre controle e planejamento; pois, este fornece as abordagens de controle, enquanto a regulação dos recursos permite o atingimento das previsões.

O entrelaçamento supra descrito evidencia que o controle é contínuo e cíclico, demonstrando um esforço institucional e não setorizado para a verificação em toda a cadeia organizacional – como alerta Chiavenato (2004, p.514) - permitindo o estabelecimento de planos e padrões para a consecução do objetivo institucional, corrigindo eventuais desvios de modo abrangente tanto imediato quanto preventivamente. Como adverte Bateman e Snell (2006, p. 520), tais interrelações entre distintas funções administrativas, sob a ótica do controle, pode ocorrer através de três estratégias gerais, que são o controle burocrático, que atua mediante a normatização e padronização dos procedimentos na condução até os objetivos almejados, controle de mercado, que estabelece um parâmetro economicamente

apreciável dentro das organizações, e, por fim, o controle de clã, que busca a criação de uma cultura de valores e confiança no ambiente organizacional.

Dentro da perspectiva burocrática, o controle se desenvolve através do estabelecimento de um ciclo que se inicia com o delineamento prévio de objetivos e padrões, permitindo a análise das atividades realizadas que serão continuamente comparadas com os propósitos e modelos, impondo a correção das discrepâncias eventualmente constatadas, mas revela-se também importante a valorização das ações realizadas com acuracidade.

Seguindo o raciocínio esposado por Chiavenato (2004, p. 514-517), nenhum processo de controle pode se desenvolver sem que haja a definição das balizas pelas quais será regido, podendo tais parâmetros serem estabelecidos através de objetivos, que estão relacionados aos fins que a organização busca atingir, ou mediante padrões, alusivo aos modelos a serem utilizados, representando os meios pela qual serão perseguidos tais desígnios, sempre sintonizados aos objetivos. Ao analisar tal perspectiva, Bateman e Snell (2006, p.521) alertam a importância de tais abordagens estarem em conformidade com outros elementos do sistema de controle, pois a ausência deste diálogo coloca em risco a estrutura do processo de verificação que pode se tornar frágil e desequilibrado.

Com o estabelecimento dos parâmetros é possível realizar a avaliação das atividades, o que necessita da disponibilidade de informações sobre os procedimentos realizados, para que – na metodologia defendida por Chiavenato (2004, p.517) sejam contrastados com os marcos institucionais.

A informação, em conformidade com o defendido por Bateman e Snell (2006, p. 522), se revela recurso importante nesta etapa, sendo crucial para a aferição do desempenho, de modo que ela se apresenta sob três maneiras, que podem ser através de: 1) relatórios escritos, facilmente extraídos de sistemas digital, dado o barateamento dos insumos tecnológicos; 2) relatórios verbais, que permitem, muitas

vezes, soluções imediatas aos problemas constatados; 3) observação pessoal, permite a aproximação entre os envolvidos, além do incremento da liderança, contudo, não gera dados precisos, podendo transmitir desconfiança ou suspeita aos envolvidos.

A depender do momento a conferência supracitada é realizada <sup>142</sup>, exsurtem questões sobre a sua efetividade. Quando o controle é realizado sobre os fins, também denominado controle por *feedback*, não se permite que haja uma correção ou adequação do procedimento, evidenciando tão somente os atinos e imprecisões na sua condução. Além disso a temporização do controle é essencial quase se vislumbra a correção de falhas constatadas, pois o retardamento das ações corretivas pode inviabilizar a correção ou até mesmo agravar. Ao contrário, na verificação dos meios, também denominado controle simultâneo ou de desempenho, o acompanhamento é realizado durante o andamento da operação, permitindo uma condução mais efetiva aos resultados almejados. Apesar disso, não se pode exigir que a atuação se realize de maneira unívoca, razão pela qual, dentro dos padrões, devem ser estabelecidos limites de aceitação do comportamento procedimental, de modo que somente os desvios para além destes parâmetros implicarão na rejeição do procedimento e sua submissão a ações corretivas.

O controle preliminar atua preventivamente a ocorrência de quaisquer procedimentos, exigindo uma visão abrangente sob os riscos das operações e meios de minimizá-los, incidindo também sob políticas e regras; pois, no processo de controle, o enfoque deve se dar sobre as exceções ou desvios significativos dos objetivos e padrões esperados, pois apenas estes exigem medidas corretivas, assim estabelece o Princípio da Exceção criado por Taylor, da Escola da Administração Científica (CHIAVENATO, 2004, p.516; BATEMAN e SNELL, 2006, pp.522-523).

---

<sup>142</sup> Analisando a interseção das perspectivas de Chiavenato (2006, pp.520-521) e Bateman e Snell (2006, p.525).

Ações corretivas são medidas excepcionais que buscam trazer a normalidade ao procedimento que se desvia da sistemática traçada pela organização; assim, como argumentam Chiavenato (2004, pp.524-530) e Bateman e Snell (2006, pp.522-533), possui um aspecto bivalente corretivo-preventivo, permitindo a reparação dos descaminhos e, ao identificar suas causas, previne novos desacertos.

No sentido supra esposado, é patente a necessidade de adotar indicadores estratégicos que permitem, ao mesmo tempo, a adaptação do sistema de controle; isto porque, o escopo principal reside na adequação dos procedimentos organizacionais aos fins almejados, proporcionando ainda informações suficientes para a adequação de tais objetivos.

Em geral as medidas acima descritas são de iniciativa da autoridade investida competência correspondente, embora reconheça a possibilidade daqueles que estejam envolvidos no problema também o façam; podendo, portanto, se dá por meio do acionamento de algum especialista na questão ou até mesmo por iniciativa própria, o que permite uma maior eficácia, além de valorizar a função.

De acordo com o nível de inserção e a metodologia a ser utilizada, o controle pode ser categorizado. Iniciando pela cúpula da organização, com uma perspectiva macro orientada, o controle estratégico analisará os desempenhos e resultados. Sob esta vertente, poderá cuidar de balanços e relatórios financeiros, onde busca averiguar a conformidade da atuação de modo global, sendo os mais relevantes são o balanço patrimonial e os demonstrativos de resultados, que permitem ao administrador uma visão ampla das situações, inclusive dos setores que necessitam de ajustes.

Há a opção de controle por índices financeiros, contudo, sua adoção isolada pode acarretar a denominada miopia administrativa, consistente na preocupação com rendimentos e lucros a curto prazo, em detrimento àquelas que resultam em obrigações com uma continuidade mais ampla. Podem ainda se dar

através do exame sintético de lucros e perdas, sob o fundamento de que a continuidade do negócio está atrelada à sua rentabilidade; análise da qual se deriva a preocupação no setor público com os superávits e déficits nominais e primários. Uma alternativa, nesse liame lógico, se consubstancia na averiguação do retorno com base nos investimentos realizados, destacando os pontos onde o retorno é maior; de onde se extrai as concepções teóricas da preocupação no setor público com o destaque da análise quantitativa e qualitativa das despesas de capital.

Em grau intermediário, o enfoque do controle se dá nas unidades organizacionais e atividades de médio prazo, estando a primeira modalidade dedicada ao aspecto orçamentário; verificando-se na praxe ser uma das abordagens mais reconhecidas e utilizadas, por atentar para o estabelecimento de expectativas de dispêndios e da realização dos gastos de cada uma dessas unidades ao longo do exercício, de modo que eventuais desvios devem sofrer ações corretivas. Assim, revela-se essa abordagem como essencial para o processo de controle no setor público, por meio da verificação de relatórios e declarações contábeis, bem como por meio de auditorias, segundo a análise de Bateman e Snell (2006, pp.526-528). Nesse mesmo grau hierárquico, Chiavenato (2004, pp.530-531) observa que o controle pode ocorrer também através da relação de custos referente a alguma unidade-base, levando em consideração tanto aqueles que independem da produtividade, quanto aqueles que estão atrelados à produção.

Na base do sistema organizacional, o controle será exercido nos níveis operacionais, projetando-se para as atividades de curto prazo. Neste sentido, a disciplina e o autocontrole se destacam como pilares da atuação individual, buscando maior eficácia e a manutenção das melhores práticas e em sintonia com os objetivos da organização; o que ocorre por meio do desenvolvimento de habilidades críticas que visem colaborar ao ambiente.

Sob a perspectiva dos insumos, ainda no nível basal da organização administrativa, controlar os estoques se revela essencial, posto que ali se concentram

a maior parte dos investimentos de capital, requerendo um zelo maior em sua administração, especialmente quanto às aquisições, que se elevam a ferramenta de produtividade. É nesse contexto que Chiavenato (2004, pp.533-535) aponta os seguintes métodos de controle: a) do Lote Econômico de Compra (LEC), que permite o restabelecimento do estoque no exato momento em que o anterior esgotar; b) *just-in-time* (JIT), através da coordenação da cadeia de fornecimento, evitando a ociosidade dos insumos; e c) planejamento de requisitos de materiais (PRM), relacionado a procedimentos de complexidade elevada que exige uma continuidade da disponibilidade para todas as etapas da cadeia produtiva.

O controle de qualidade, numa perspectiva diversa e complementar do supra explicitado, visa assegurar padrões na produção de bens e prestação de serviços visando a melhoria da produtividade, por meio da redução do desperdício de insumos e pelo incremento na aceitação do produto. E é nesse liame que se estabelece, em larga medida, as bases do conceito de eficácia aplicado às políticas públicas.

A eficácia de um sistema de controle repousa sobre algumas premissas, segundo a abordagem de Chiavenato (2004, p.528): i) busca por resultados, focando em métodos estratégicos que permitam seu incremento; ii) clareza nas proposições, permitindo a fácil compreensão do que deve ser realizado; iii) diligência, identificando pontos críticos e propondo as medidas adequadas; iv) adaptabilidade, atendendo novas abordagens paradigmáticas a medida que apareçam; v) construtivo, devotando-se o progresso da organização em detrimento ao apego às sanções; e vi) autocrítico, dispondo-se a verificar a sua própria atuação.

Bateman (2006, pp.533-539) relata um dos aspectos negativos do controle burocrático, por este tratar com indiferença a reação das pessoas diante de sua implementação, consubstanciando-se em: 1) comportamento burocrático rígido, onde o funcionário se vê limitado a agir estritamente dentro dos padrões estabelecidos, esquivando-se de se envolver com as questões e, conseqüentemente, na busca pelas



soluções; 2) comportamento tático, em que a aversão ao controle se torna sistêmico, de modo que os funcionários buscam sabotá-lo; e 3) resistência ao controle, como reação ao aumento das responsabilidades e das buscas por acuracidade das atividades, bem como do receio à eventual desvalorização dos seus conhecimentos, do seu poder e da autoridade na tomada de decisão, além de verem que tal implantação pode implicar na alteração na estrutura social da organização, acirrando os ânimos entre os grupos sociais.

Diante do quadro acima descrito, a instituição de sistemas eficazes de controle permite a maximização de potenciais e a minimização de comportamentos disfuncionais através da utilização de parâmetros objetivos de desempenho, prezando sua integridade contra falsidades e sabotagens, sem incidir no engessamento das ações que é relevante fator de resistência aos controles pelos envolvidos.

Deve-se, por todo exposto acima, implementar políticas em que informações precisas sobre o desempenho coletivo e individual sejam circularizadas aos servidores, permitindo um processo de autocritica que os motive a tomar medidas corretivas por si só, sem influências externas; para tanto, esse *feedback* deve ser relevante, preciso e suficiente.

A participação dos servidores no estabelecimento das diretrizes, aliado à valorização do comportamento positivo, permite uma maior aceitação do sistema de controle, a partir da adoção de abordagens múltiplas.

Não obstante Bresser-Pereira (2009a, pp.230-231) entenda que o controle seja realizado em movimento descendente<sup>143</sup>, a responsabilização<sup>144</sup> se materializa num movimento ascendente, da população para os funcionários governamentais; assim, nas democracias, os dois mecanismos se convergem. Logo, questão central

---

<sup>143</sup> Ou seja, dos funcionários governamentais superiores para os níveis inferiores.

<sup>144</sup> Inserta no contexto de cultura institucional do *accountability*.

na reforma da gestão pública é estabelecer a forma com a qual se controla os burocratas, sem que percam sua autonomia para agir de acordo com o interesse público, a partir de contratualizações de resultados e eficiência na utilização dos recursos materiais e temporais, responsabilizando os agentes públicos perante o principal, a sociedade.

Para se estabelecer um sistema de controle eficiente e eficaz – na abordagem republicana – é necessário que os administradores não sejam responsabilizados única e exclusivamente em face da lei e, portanto, dos mecanismos de controle externo formais, mas diante da sociedade enquanto agente público exercendo um papel de gestão de políticas que é também político e não apenas técnico.

Por outra perspectiva a supra delineada, não se pode delegar exclusivamente à esfera política – de competência legiferante, por exemplo – a formulação de políticas públicas, sem que os agentes públicos técnicos sejam ouvidos; isso porque, os indicadores de controle para uma administração pública focada em resultados devem ser pactuados com seus agentes pelo principal – o povo, pelos meios de democracia direta ou de seus representantes – de forma que o planejamento estratégico do aparato do estado seja uma construção racional de contratos de gestão.

#### **1.6.2. Transparência e controle social**

Para Holanda (1995, p.146), somente excepcionalmente no Brasil se verificou “um sistema administrativo e um corpo de funcionários puramente dedicados a interesses objetivos [da *res publica*] e fundados nesses interesses”; sendo preponderante ao longo da história o predomínio do interesse particular dos agentes públicos sobre os interesses coletivos, num “ambiente próprio em círculos fechados e

pouco acessíveis a uma ordenação impessoal”<sup>145</sup>.

O cenário do estado brasileiro – entendido enquanto sociedade política – destoa-se consideravelmente, portanto, do ideário proposto do Bresser-Pereira (2009, *passim*) enquanto condições para uma plena implementação do estado republicano; não obstante, compreender suas diversas dimensões e premissas importa para a uma condução racional de sua edificação enquanto organização “suficientemente forte para proteger [a *res pública*] da captura privada, defendendo o patrimônio público contra a busca de rendas (*rent-seeking*)” (BRESSER-PEREIRA, 2003, p.131).

O patrimonialismo, está profundamente arraigado na sociedade brasileira, em especial na classe média, que, segundo Souza (2017, pp.102-103), é o principal esteio de legitimidade e justificação da ordem social, além de exercer o controle e supervisão da própria sociedade. Essa tradição patrimonialista ainda está tão arraigada no inconsciente coletivo que é capaz de alinhar até mesmo o discurso de indivíduos que ocupam posições diferentes no espectro político. Não obstante valorosos exemplos de cidadãos que se dedicam firmemente a alterar essa realidade, ao menos aparentemente a classe média brasileira tem se comportado como massa de manobra para as ações de uma elite cujo imediatismo do cenário econômico as cegou para a percepção em perspectiva dos fatos históricos – especialmente às grandes comoções mundiais de 1911 à 1945 - que levaram à pactuações internacionais de uma evolução de direitos humanos.

---

<sup>145</sup> Em que pesem as críticas contundentes à visão liberal conservadora de Holanda (1995) – traçadas por autores como Souza (2017, p.107-108) que alegam que seus estudos apenas tangenciam as questões de desigualdade e injustiça social – essa perspectiva traça duas categorias importantes e influentes da percepção que a sociedade brasileira tem de si mesmo: i) o homem cordial, compreendendo-o como aglomerado de vícios, menosprezando a sua própria constituição em detrimento de outras personalidades que, apesar de inúmeros fatos que desabonam a conduta de outras sociedades, mantém-se intactas; ii) o patrimonialismo, que está ligado à negatividade do homem cordial, sob o escopo do estado, mas não atingindo, contudo, a reputação do mercado.

Para alguns analistas, tais como Souza (2017, p.104), essa manobra de consciências que compõe a classe média brasileira ocorre por meio de uma distorção de valores morais em face de interesses econômicos e com o auxílio dos grandes grupos que predominam no controle dos mais significativos veículos de comunicação pátrios. O apoio para tal afirmação reverbera na inércia observada após o *impeachment* de 2016, onde, mesmo com a intensificação dos escândalos de corrupção, não há um posicionamento tão intenso por parte dos denominados “camisas amarelas”.

Faoro (2012, pp.638-750) revela o aspecto patrimonialista do Estado e as como isso ecoa em relação a toda a sociedade, situando a sociedade brasileira ainda em um período pré-moderno, apontando que a herança ibérica do modo de governar perdura até hoje, havendo nítido caráter particularista no exercício do poder político desde a colonização. Isso traz o conceito de estamentos, que, para Faoro, surge naquelas sociedades em que a liberdade do mercado é tolhida pela atuação estatal, agindo na consecução dos interesses da elite que domina o estado (SOUZA, 2017, p. 109-111).

É com o discurso de combate a essa realidade - de predomínio dos interesses privados de alguns sobre os públicos - que ocorre a primeira grande reforma do Estado brasileiro a partir de 1936, tendo por foco a implementação da teoria da burocracia na administração pública e minimização de efeitos da herança patrimonialista portuguesa. Entretanto, adverte Souza (2017, p.106), ainda se percebe que na matriz ideológica política nacional há um enraizamento da ideia de domínio particular da coisa pública por seu titular, o cerne da questão do patrimonialismo, pois o conceito está atrelado a conjunturas pré-modernas, que não permitem trazê-lo para a contemporaneidade.

Mesmo sendo perceptíveis as vantagens comparativas do modelo

burocrático frente ao patrimonialismo<sup>146</sup>, inferidas do sucesso das burocracias na sociedade contemporânea – tal como se verifica nas organizações do sistema financeiro – e Weber (2004, p.58,73,331-339,406) tenha caracterizado a organização burocrática como eficiente por excelência, esse estudioso já identificava que essa forma de organização apresenta disfunções que logo se apresentaram na gestão do serviço público; tais como formalismo excessivo e dificuldade em se focar na eficácia do atendimento ao cidadão. É na busca de superação dessas disfunções que se faz urgente completar a reforma gerencial e a implantação de todas as dimensões do estado republicano. E um instrumento para transição segura é a transparência governamental.

Sob a ótica contratualista, a sociedade política estado advém de um pacto tácito entre os indivíduos que na relação societária estabelecida passam a condição de cidadãos. Como qualquer organização, o ente público possui valores ou fundamentos e objetivos fundamentais ou estratégicos: dentre os valores do Estado brasileiro, destacam-se a cidadania, a dignidade da pessoa humana e o pluralismo político, expressos no artigo 1º, da Carta Política.

O exercício e a defesa intransigente dos valores supracitados são elementos essenciais na edificação de um estado democrático de direito e, mais propriamente, na construção do estado republicano; no entanto, a constituição da

---

<sup>146</sup> O patrimonialismo é tido como uma consequência da herança ibérica, num primeiro momento do estado monarquista brasileiro; deve-se ressaltar, no entanto, que isso não é pacífico na literatura especializada. Souza (2017, p.114-115), por exemplo, entende que o patrimonialismo em si não é o conceito mais apropriado para o estudo das disfunções da burocracia no caso brasileiro, posto que foca nas ações de uma elite estatal que, em face das práticas de *rent-seeking*, não age livremente, mas de forma subordinada aos interesses de elites mercantis que permanecem imunes no arcabouço desse discurso; assim, propõem a adoção da noção de escravidão, a ser compreendida como o verdadeiro foco do debate, pois este era um fato que inexistia na metrópole portuguesa e, por este motivo, é o que permeia os valores sociais brasileiro ao invés do que se convencionou a denominar de herança ibérica, que não compartilhava da realidade vivida na colônia. Para essa corrente de pensamento, essa característica enraizou-se de sobremodo no ideário da sociedade que reverbera até hoje, especialmente nas atitudes contra as classes mais baixas.

sociedade política implica no exercício de alguma forma de dominação<sup>147</sup> de um grupo político sobre o coletivo.

Uma das expressões mais significativas da cidadania – que faz frente e equilibra as relações num estado republicano - é a participação popular, exercida por meio de diversas formas de colaboração direta no planejamento e no controle social das ações estatais: para o exercício da cidadania num ambiente democrático é imprescindível a transparência dos atos do administrador público, pois caso contrário o processo de dominação política tende a natural degeneração.

A maximização da transparência não somente dos números em relatórios contábeis complexos e índices econômicos - mas de seus significados e consequências no desempenho da execução orçamentária, na gestão patrimonial e nas políticas públicas impactada - permitirá um maior controle tanto interno quanto externo, no âmbito dos Poderes e órgãos de destaque constitucional, bem como o controle social.

A transparência brasileira, ao destacar as mazelas do próprio Estado ao invés de combatê-las, trouxe ao ideário social um incremento na corrupção; essa dinâmica é reforçada pela maneira como se realiza o tratamento dos dados disponibilizados ao cidadão, já que necessitam também de uma manipulação burocrática, o que não permite um juízo acertado por parte do povo sobre os envolvidos nos escândalos de corrupção. Por sua vez, isso leva a uma discriminação em relação às instituições, especialmente as de caráter representativo, afetando a confiança da sociedade que passa a reconhecer o Estado como berço da corrupção. Falta, deste modo, uma integração entre os órgãos de controle, Poder Judiciário e sociedade para que se possa restaurar essa confiança perdida (FILGUEIRAS, 2011, p. 148-149).

---

<sup>147</sup> Dominação que se espera transitória, enquanto legitimada no ordenamento constitucional vigente, em face do processo democrático.

Não obstante todo esforço observado no sentido, ao menos formal, de se implantar a transparência na administração pública brasileira, especialmente em face das normas de direito financeiro voltadas para a gestão da responsabilidade fiscal, pode-se considerar, tal como sugere Lindblom (2010a, p.173-174), a importância da dinâmica entre os atores sociais na defesa do *accountability* e do controle social para a estabilização ou evolução nesse sentido. Surge daí o que ele denomina como ajustamento mútuo, onde a relação entre os diversos grupos se revela mais presente do que a negociação entre eles, permitindo que o processo não esteja concentrado nas mãos de poucos; isso implica ainda em previsibilidade das reações de acordo, facilitando assim ações reparadoras.

Na perspectiva ofertada por Neumann (2013, p. 238), é necessário um constante acompanhamento dos atos do Estado, forçando sua transparência, para a garantia de um Estado Democrático de Direito; até porque, sob a ótica da teoria de agência, define-se “[...] como disputas administrativas aquelas entabuladas entre os indivíduos e são exclusivamente ou predominantemente decididas com base em normas<sup>148</sup> de conduta: ou seja, por livre arbítrio”<sup>149</sup>.

A visão acima se fundamenta na premissa de que o Estado tem uma dimensão jurídica - o poder de estatuir normas individuais e gerais - bem como uma dimensão sociológica que lhe legitima impor suas normas num dado território; a partir dessa leitura, verifica-se que o Estado não se reduz ao direito positivado em abstrato, pois é percebido nas decisões tomadas pelos agentes políticos e delegatários privados que atuam em seu nome (NEUMANN; 2013, p. 23). Assim, pode-se afirmar que Neumann (2013, *passim*) concebe o ordenamento jurídico como parte integrante

---

<sup>148</sup> Normas aqui compreendidas como um dever ser, ou decorrentes de um imperativo categórico.

<sup>149</sup> Tradução livre do autor deste estudo, a partir do original: “[...] as administrative disputes those disputes between individuals which are exclusively or overwhelmingly decided on the basis of legal standards of conduct: that is to say, by free discretion” (NEUMANN, 2013, p.238).

da superestrutura Estado.

A título de exemplo, partir do momento que a população toma consciência de que a “realidade” que vivem distancia-se daquela que os governantes desfrutam, há uma deficiência do espetáculo, que passa a não abarcar toda a sociedade, passando esta, inclusive, a ver-se à margem do espetáculo estatal.

O estado logo perde o controle do espetáculo, que passa então ser dominado por outros “produtores” que se aproveitam da dificuldade da imposição estatal, tornando-se então uma Sociedade do espetáculo, dominado pelos meios de comunicação privados. A questão se agrava quando partidos e órgãos públicos experimentam a crise de legitimidade em face da população, que não os enxergam mais como seus representantes, impossibilitando a continuidade do espetáculo estatal e fortalecendo o viés societário. Isso acarreta o distanciamento dos indivíduos em face ao estado e seu espetáculo oficial, que passa a se identificar mais com matérias particulares (JUSTEN-FILHO, p. 67-72)

A compreensão dos elementos que compõem a transparência estatal e suas relações com o *compliance* e o *accountability* dos agentes públicos é importante para ações consistentes no sentido de se aprofundar efetivamente o estado democrático de direito, como bem preceitua Kliksberg (2008, p.30) quando comenta a importância da ética aplicada à *accountability* e ao controle social na administração pública, quando se foca na instauração de um círculo virtuoso que possa diminuir as desigualdades sociais por meio de um desenvolvimento socioeconômico e político-cultural sustentável:

A combinação de políticas públicas transparentes, livres de toda corrupção, com gerenciamento da melhor qualidade, que garanta a toda a população seus direitos à alimentação, saúde, educação e trabalho, como é devido em uma sociedade democrática, e um capital social mobilizado plenamente, que as complemente, podem desencadear um círculo virtuoso no país e na região.



Tendo em vista a transparência como uma das faces da liberdade<sup>150</sup> é que se pode afirmar que a transparência dos resultados efetivos da gestão da responsabilidade fiscal<sup>151</sup> se apresenta como instrumento útil no controle social da implementação no seio da sociedade política das sucessivas gerações de direito, como apresentadas por Bonavides (2000, p.571): especialmente quanto a propalada quarta geração que resguarda “[...] a concretização da sociedade aberta do futuro, em sua dimensão de máxima universalidade, para a qual parece o mundo inclinar-se no plano de todas as relações de convivência”.

A quarta geração de direitos abarca desde a democracia participativa, até a informação e a diversidade ou pluralismo. Para Bobbio (2004, p. 221-232), integram, ainda, esses direitos aqueles relacionados às novas tecnologias, intrinsecamente relacionadas à transparência num cenário cada vez mais presente de presença virtual dos indivíduos e entidades jurídicas, tais como o estado.

É num ambiente de exercício pleno de cidadania, no qual a dinâmica entre *accountability* e controle social se complementam no sobredito ciclo virtuoso<sup>152</sup>, que o direito à informação toma dimensão de pilar do estado democrático de direito. Isso porque, como leciona Kant (2008, p. 46), “são injustas todas as ações que se referem ao direito de outros homens, cujas máximas se não harmonizem com a publicidade”.

Embora o contexto hodierno possa se apresentar como um retrocesso na construção do estado republicano, Bresser-Pereira (2003, p.132) entende que a evolução para a implementação de todos os requisitos do republicanismo não segue uma linearidade, mas inegavelmente os sistemas de governo democráticos vem evoluindo, bem como seus correlatos sistemas normativos e de controle, com

---

<sup>150</sup> Tal como proposto por Sen (2000, p. 25 e 46).

<sup>151</sup> Bem como sua correlação racional com a regulação correspondente no direito financeiro brasileiro.

<sup>152</sup> “A liberdade individual é essencialmente um produto social, e existe uma relação de mão dupla entre (1) as disposições sociais que visam expandir as liberdades individuais e (2) o uso de liberdades individuais não só para melhorar a vida de cada um, mas também para tornar as disposições sociais mais apropriadas e eficazes” (SEN, 2000, p. 46).

variações de um país para outro, com o despertar progressivo da consciência da *civitas* e sua carga de direitos, deveres e relação entre custo e benefício de seu exercício.

Pelo que se verifica numa análise perfunctória, nas últimas décadas a sociedade brasileira avançou em reestruturação das instituições democráticas e, no âmbito do Estado, num esforço de transição do modelo burocrático para o gerencial.

Não obstante, traços populistas nas políticas públicas e práticas de governo, distorcem o processo democrático e ainda sustentam significativas perspectivas patrimonialistas em algumas políticas de Estado, o que motiva O'Donnell (1988, p.35) a classificar a democracia da América Latina como delegativa<sup>153</sup>; modelo que que sacrificaria a *accountability*.

É nesse contexto que a transparência - quanto a responsabilidade fiscal se suas restrições e sanções estiverem harmônicas a todo arcabouço teórico do estado contemporâneo - contribui para o aperfeiçoamento das políticas públicas no que condiz a sua eficiência e, no que concerne ao desempenho orçamentário e gestão patrimonial, prevenção de sua fragilização e sua otimização.

A cidadania, pelo supra exposto, tem importância ímpar nas relações do Estado com o meio e sendo exercida direta e individualmente pelo cidadão – quando de suas relações como usuário de serviço público ou contribuinte - ou coletivamente na elaboração e reelaboração das ideologias hegemônicas no âmbito da sociedade civil.

Uma das dimensões da cidadania capaz de forçar um avanço da sociedade política – estado – e, por consequência, do ordenamento jurídico, é o controle social – no exercício do direito à liberdade decorrente da transparência estatal -

---

<sup>153</sup> “As democracias delegativas se fundamentam em uma premissa básica: o (...) que ganha uma eleição presidencial é autorizado a governar o país como lhe parecer conveniente e, na medida em que as relações de poder existentes permitam, até o final de seu mandato”.

retroalimentado pela dimensão *accountability* decorrente da evolução da cultura institucional promovida pelo cidadão-servidor.

O desenvolvimento e a mudança social, segundo Bobbio (2002 e 2004, *passim*), são os fatores condicionantes para que surja, desenvolva e universalize a aplicação dos chamados novos direitos, cujo elemento comum é o exercício da plena cidadania que, por sua vez, decorre da relação de participação que é estabelecida entre os integrantes de uma dada sociedade e o Estado.

A responsividade é dimensão relevante para a democracia e exercício crescente da cidadania; ou seja, nas palavras de Bezerra (2008, p.14), “a criação de mecanismos que possibilitem maior aproximação entre as preferências dos cidadãos e o processo de formulação de políticas públicas.” Por outro lado, verifica-se perspectivas pragmáticas, como a do Banco Internacional para Reconstrução e Desenvolvimento (BIRD) – mais conhecido como Banco Mundial - nas quais as questões de governança corporativas na administração pública, como os níveis de *accountability*, são questões prementes para equilíbrio da economia internacional e manutenção do modelo de desenvolvimento ocidental, conforme nos relata Borges (2003, p.4):

A crescente preocupação com questões relativas à boa governança tem sido acompanhada, na última década, por uma mudança na concepção do Banco Mundial quanto ao papel do Estado na promoção do desenvolvimento. Após o sucesso econômico dos Novos Países Industrializados (NIPs) do Leste Asiático, o Banco foi obrigado a reconhecer que os mercados não podem funcionar de maneira adequada sem suportes institucionais de qualidade.

Pode-se afirmar que a atual Carta Política pátria institucionalizou o controle social sobre a gestão das políticas públicas por meio de vários dispositivos instrumentais e, ao longo das duas últimas décadas, diversos mecanismos de participação da comunidade vêm sendo, gradativamente, implementados, tais como a ação popular e as audiências públicas nas implementações e revisões dos planos diretores municipais, bem como na formulação e adequação dos planos plurianuais, diretrizes e propostas orçamentárias de todos os entes federados no Brasil.

A implementação de políticas de Estado<sup>154</sup> e o desenvolvimento de liberdades substantivas, podem ser preliminarmente avaliadas como categorias de possibilidade objetiva, enfatizada por Weber (1950, p.77) como instrumento de análise sociológica com o fito de encontrar uma explicação satisfatória para os eventos ocorridos. Dessa forma, políticas que norteiam o serviço público de forma perene, normalmente se utilizam do conceito de “política de estado” que, na praxe brasileira, refere-se às políticas públicas articuladas como valores consagrados na Constituição da República Federativa do Brasil.

Em face da complexidade do social, cultural e econômica no qual se estrutura a sociedade política e seu extrato normativo, torna-se cada vez mais premente<sup>155</sup> o foco nas políticas de estado a serem estruturadas nas organizações responsáveis pelas diferentes abrangência e abordagem do serviço público. Para tanto, evidencia-se a importância da evolução do princípio da publicidade, cujo conteúdo normativo no âmbito da teoria burocrática se amolda quase que estritamente à denominada “publicidade legal” dos atos<sup>156</sup> para a transparência ativa e reativa, cujo “caráter educativo, informativo ou de orientação social” dê pleno cumprimento ao disposto no artigo 37, *caput* e §1º, da CRFB.

A publicidade favorece a mudança da cultura institucional do estado, implicando no amadurecimento da *accountability* que se apresenta como uma das características inerentes da revolução gerencialista; sua expressão é aferida no grau de transparência dos atos da administração pública, cuja operacionalização deve se dar em plena harmonia com os demais princípios constitucionais gerais que regem a

---

<sup>154</sup> Políticas de Estado compreendidas como relativamente estáveis independentemente do ciclo de poder político dos governos.

<sup>155</sup> Considerando o cenário de transição da aplicação predominante dos princípios e práticas esposadas pela teoria da burocracia para àqueles adotados pela escola da administração pública gerencial

<sup>156</sup> Cuja efetivação se dá, em regra, por meio de publicação de estratos técnicos em imprensa ou sítios oficiais.

administração pública, quais sejam: legalidade, impessoalidade, moralidade e eficiência, presentes no *caput* do artigo 37, da CRFB.

Embora todo esforço de transparência requerido na implementação do estado republicano, como condição para o exercício adequado do controle social, o desvio de finalidade pública da publicidade e propaganda governamental implica, de forma geral, em afronta à dignidade da pessoa humana e, por consequência, dos fundamentos da República. Assim, os direitos e garantias fundamentais relativos à proteção do consumidor devem nortear também os limites e moralidade da publicidade e da propaganda governamental, mesmo sentir já pacificado na jurisprudência dos tribunais superiores, como exemplifica a Súmula 601 do Superior Tribunal de Justiça (STJ) <sup>157</sup>.

A Resolução n° 39/248, aprovada na sessão plenária de 16 de abril de 1985 da Organização das Nações Unidas (ONU), em seu artigo 1º, fixou as principais diretrizes em matéria de consumeirista, como objetivos à colaboração internacional no sentido de auxiliar os países membro a instituírem e manterem um “*adequate protection for their population as consumers*”, facilitando a elaboração de práticas de governança e métodos produtivos que preservem o direito do consumidor.

No direito interno pátrio, o acordo supra mencionado ao qual o Brasil é signatário, influenciou o teor do artigo 5º, XXXII, da CRFB, norma de eficácia contida; não obstante, regulamenta o comando constitucional posteriormente, por meio da Lei no 8.078, de 11 de setembro de 1990, e inicialmente dá efetividade à sua aplicação apenas para a iniciativa privada.

Com o desenvolvimento dos conceitos de cidadão-consumidor, cidadão-usuário e cidadão-contribuinte, o direito consumeirista passou paulatinamente a ser

---

<sup>157</sup> O Ministério Público tem legitimidade ativa para atuar na defesa de direitos difusos, coletivos e individuais homogêneos dos consumidores, ainda que decorrentes da prestação de serviço público (A Corte Especial, na sessão ordinária de 7 de fevereiro de 2018, DJE 25/02/2018).

aplicado também ao setor público. Dentre as proteções constantes do direito consumerista, verifica-se duas que interessam especialmente ao estudo da transparência instrumentalizada pela publicidade<sup>158</sup> no setor público: i) propaganda enganosa e ii) propaganda abusiva. Assim, em que pese a imprescindibilidade da transparência estatal, os controles próprios da teoria do estado republicano – interno, externo e social – devem se atentar também para os eventuais excessos na transição da publicidade meramente legal para a publicidade que instrumentalize o *accountability* e dê suporte estrutural à transparência reativa quando o controle social requiere detalhamento, documentos ou informações não disponíveis nos meios de publicidade oficial.

Em 1965, com a Lei da Propaganda, a atividade publicitária foi regulamentada, contendo a distinção entre a publicidade e a propaganda<sup>159</sup>. No artigo 5º, do diploma retro, conceitua-se propaganda como toda e qualquer forma paga de comunicação, apresentação não pessoal de ideias, através da identificação do próprio patrocinador.

Atualmente ainda há muita confusão em torno das palavras propaganda e publicidade, sendo que muitos doutrinadores equiparam as duas expressões. A propaganda é uma atividade voltada para a difusão de ideias ao passo que a publicidade está voltada para a difusão de um produto ou serviço específico. O objetivo da propaganda é um fim ideológico, religioso, filosófico, político, econômico ou social. Já a publicidade, na iniciativa privada, tem como objetivo o ideal comercial e, no serviço público, o objetivo de divulgar políticas públicas específicas, ato

---

<sup>158</sup> A tutela dos interesses dos consumidores não se limita apenas à responsabilidade contratual. Estende-se às relações pré-contratuais, presentes em práticas comerciais como: oferta, publicidade de produtos etc. O próprio CDC também vem permitir que a tutela jurídica incida sobre o consumidor-adquirente, o consumidor-vítima e o destinatário final da publicidade ou da promoção de vendas.

<sup>159</sup> Em outros ordenamentos jurídicos as duas expressões adquirem significados diversos do que conhecemos no Brasil. No direito consuetudinário inglês, por exemplo, *publicity* significa a condição ou estado público de algo do conhecimento comum. Já a propaganda seria a difusão de ideias ou doutrinas, seria *advertising*.

administrativo, norma ou decisão judicial; nos dois casos ela é paga, o que muitas vezes não ocorre em relação à propaganda. O Código de Defesa do Consumidor não cuida diretamente do tema propaganda, mas ele disciplina regras para a publicidade<sup>160</sup>.

Ao analisar o fenômeno do simulacro de transparência oculto em campanhas publicitárias governamentais, verifica-se que se “o ocultamento é característico do poder autocrático, por outro lado todas as formas de dominação tendem a buscar se ocultar do olhar dos dominados, o que o faz um fenômeno comum a todas as formas de comunicação pública” (CASTRO; 2010, p.2).

O gasto exagerado em publicidade, por exemplo, pode indicar estratégia de promoção da figura pessoal do governante – em flagrante infração do princípio da impessoalidade que deve nortear a comunicação dos atos da administração - ou de controle econômico <sup>161</sup>, limitador da liberdade jornalística, implicando um desvirtuamento de finalidade, caracterizado como uma afronta à moralidade pública, e desrespeito ao princípio da eficiência em sua dimensão de economicidade.

No que tange ao *accountability*, a responsividade – tal como alerta Bezerra (2008, p.14) - é dimensão relevante para a democracia e exercício crescente da cidadania; “ou seja, a criação de mecanismos que possibilitem maior aproximação entre as preferências dos cidadãos e o processo de formulação de políticas públicas.” Por outro lado, verificam-se perspectivas pragmáticas, como a do Banco Mundial, nas

---

<sup>160</sup> A publicidade dos atos processuais, como bem estrutura racionalmente Coelho (2015, pp.60-61) é premissa básica do devido processo legal, resguardando a transparência dos procedimentos estatais, mormente aqueles que tratam diretamente de discussão de direitos, como se revelam os processos. Embora não seja um direito absoluto, este direito cede diante da proteção à intimidade e à segurança institucional. A inafastabilidade da jurisdição também se insere nesse âmbito, devendo ser observado ainda que apenas fornecer a tutela jurisdicional é realizar menos do que o texto constitucional propõe, pois é necessária uma prestação efetiva que garanta a resolução da questão, mediante a satisfação dos direitos de modo célere e qualificado, especialmente com o respeito à segurança jurídica que será melhor analisada no capítulo segundo.

<sup>161</sup> Quando desrespeitado o princípio da isonomia na escolha do veículo.

quais as questões de governança corporativas na administração pública, como os níveis de *accountability*, são questões prementes para equilíbrio da economia internacional e manutenção do modelo de desenvolvimento ocidental, conforme nos relata Borges (2003, p.4).

Evolução no sentido de instrumentalizar a transparência reativa pode ser observada com a edição da Lei de Acesso à Informação <sup>162</sup> que em muito complementa os dispositivos de transparência ativa <sup>163</sup> dispostas na Lei de Responsabilidade Fiscal, especialmente após os acréscimos implementados pela Lei da Transparência<sup>164</sup> que, ao incluir o parágrafo único ao artigo 48, da LRF, preceitua, dentre outras inovações, que a transparência será assegurada também por meio do “incentivo à participação popular e realização de audiências públicas, durante os processos de elaboração e discussão dos planos, lei de diretrizes orçamentárias e orçamento”.

Para Souza (2017, pp.113-114), inexistente uma dominação social que se atenha a interesses meramente políticos, o que impede que o patrimonialismo esteja relacionado exclusivamente à política, de modo que fatores socioeconômicos externos são necessários para que se configure tal aspecto, havendo necessariamente um

---

<sup>162</sup> Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011.

<sup>163</sup> O Decreto nº 7.185, de 27 de maio de 2010, regulamentou os requisitos mínimos para atendimento da transparência da gestão fiscal dos entes da Federação, prevendo que as informações devem ser disponibilizadas em “meio eletrônico que possibilite amplo acesso público, assegurando à sociedade o acesso às informações sobre a execução orçamentária e financeira” (artigo 6º), dispondo em seu artigo 7º, I, quanto a despesas os elementos que não poderão ser omitidos: “a) o valor do empenho, liquidação e pagamento; b) o número do correspondente processo da execução, quando for o caso; c) a classificação orçamentária, especificando a unidade orçamentária, função, subfunção, natureza da despesa e a fonte dos recursos que financiaram o gasto; d) a pessoa física ou jurídica beneficiária do pagamento, inclusive nos desembolsos de operações independentes da execução orçamentária, exceto no caso de folha de pagamento de pessoal e de benefícios previdenciários; e) o procedimento licitatório realizado, bem como à sua dispensa ou inexigibilidade, quando for o caso, com o número do correspondente processo; e f) o bem fornecido ou serviço prestado, quando for o caso”.

<sup>164</sup> Lei complementar nº 131, de 27 de maio de 2009.



entrelaçamento das diversas esferas sociais. Através de fontes históricas orientais, por exemplo, pode-se perceber que os mandarins chineses se aproveitavam do conhecimento que concentravam para manter o domínio social que gozavam, valendo-se da legitimidade da figura do imperador. Contudo, no caso brasileiro, o estamento-burocrático inexistiu durante a quase totalidade do período colonial, isto se deve ao fato de que o controle da colônia foi deixado a cargo dos particulares que se tornavam legítimos donos das capitanias, mediante aval da coroa que pouco influía nessas terras.

Em se tratando de controle social, há que se considerar que ele é realizado, geralmente, pela sociedade civil organizada, cujo conjunto se dá por facções específicas que se organizam em torno de objetivos comuns.

O ajustamento mútuo entre as facções – e portanto, do estabelecimento de uma certa dinâmica racional entre os atores do controle social - é estudado e posteriormente revisado por Lindblom (2010b, p.195-196), que esclarece o caráter gregário pelo qual a sociedade se organiza e de que modo a relação entre seus atores permite determinado nível de interação e influência, resultando na tomada de decisão política.

Das citadas interações acima é possível verificar que as políticas decorrem dos ajustamentos mútuos, sofrendo pressão de diversos participantes, cada uma atuando por motivos diversos, percebe-se ainda que a ausência de uma coordenação não retira deles a característica de *policymakers*. Considere-se, ainda, que os ajustamentos mútuos podem permitir a implementação de políticas substanciais, sobretudo como modo de tangenciar as tarefas analíticas.

A despeito das vantagens supra explicitadas, existem críticas à utilização do ajustamento mútuo, a saber: i) aspecto do pluralismo, vez que nem sempre todos os interessados atuam no processo decisório e que divisão da influência não segue a proporcionalidade do tamanho dos grupos, embora possa se contestar esse

argumento, se considerar necessário uma forte autoridade central para dirimir as distorções no poder; ii) valores submetidos ao ajustamento, pois são apenas aqueles dos grupos dominantes, desconsiderando a variedade existente na sociedade, não obstante pode-se contestar quando se considera que as questões estruturais fundamentais não entram em discussão, em virtude de uma grande homogeneidade de opinião a respeito de sua validade; iii) arranjo que tais ajustes assumem em alguns países, isso em função da dependência entre os sujeitos para iniciar os debates, enquanto a possibilidade de vetos é mais expressiva, mas isso pode ser remediado através da alteração das regras ao invés de sua supressão.

Políticas de incentivo à participação popular – dando efetividade à comandos da Carta Política, tais como os dispostos nos artigos 10, 14, 187, *caput*, 194, VII, 198, III, 204, II, 205 e 216-A, §1º, X, da CRFB – são imprescindíveis para o estabelecimento do supramencionado um ciclo virtuoso de aprimoramento da sociedade política a partir da dinâmica entre transparência estatal e controle social.

A ação popular, enquanto instrumento para cobrar-se transparência e responsabilidade fiscal de forma a propiciar a mudança cultural dos agentes públicos necessária à *accountability* governamental, faz parte das inovações de participação da sociedade no controle dos interesses públicos: esse instrumento garante, pois, a possibilidade de o cidadão comum agir em defesa do interesse coletivo (MOTA, 2006, *passim*).

Apesar de um conjunto de movimentos sociais e mudanças organizacionais do Estado, vários estudiosos registram a dificuldade cultural para a implementação mais rápida de um controle social efetivo das políticas públicas e práticas de governo. Sob esse prisma, pode-se afirmar que a gestão política do estado ainda tem se apresentado, muitas vezes no Brasil, como assunto de domínio de interesses particulares, ora da elite burocrática ora dos resquícios oligárquicos.

Em que pese os sinais de amadurecimento da sociedade civil organizada, quanto a necessidade do controle social sobre as políticas públicas, especialmente sobre aquelas classificadas como de Estado, “a preocupação com a implementação de políticas não tem merecido tantos estudos quanto as iniciativas de modelagem teórica para a formulação e para a avaliação de políticas.” (HEIDEMANN, 2010, p.37).

No contexto supra exposto, pode compreender a importância da inclusão, na avaliação de políticas, de indicadores de *accountability* nos atos dos agentes públicos e sua repercussão no controle social e desenvolvimento socioeconômico e político das coletividades abarcadas pelo respectivo Estado.

### **1.6.3. *Compliance* e controle interno**

Bauman (2010, p.18), ao discutir esse cenário de intensas mudanças ao qual alguns círculos intelectuais passaram a denominar de pós-modernidade, tal como o que se insere os fenômenos de uma visível fragilização patrimonial dos entes federados, ponderou que perseguindo ainda a visão tipicamente moderna de mundo, os pesquisadores – ou mesmo inconscientemente o homem médio – espera encontrar uma perspectiva totalizante, em essência ordenada; pois, “a presença de um padrão desigual de distribuição de probabilidade possibilita um tipo de explicação dos fatos que – se correta – é ao mesmo tempo, uma ferramenta de predição e (se os recursos exigidos estiverem disponíveis) de controle”.

A efetividade desse controle dependa da adequação do conhecimento da ordem natural dos fatos no que habitamos denominar de realidade – concreta ou virtual – importa ressaltar que “a ordem não precede as práticas e, por conseguinte, não pode servir como medida de sua validade” (ibidem, p.19).

Os modelos<sup>165</sup> somente adquirem efetividade a partir de sua adoção prática e observação de resultados que os validem. É nesse contexto que a relação entre o estabelecimento de uma praxe de *compliance* governamental e o controle externo se entrelaçam de forma indissociável na construção do estado contemporâneo, com todos seus pressupostos republicanistas.

A título de compreensão da correlação acima enunciada<sup>166</sup> pode-se considerar os reflexos da inversão da curva inicialmente descendente do endividamento<sup>167</sup> dos entes federados após a edição da LRF ou o comprometimento progressivo dos percentuais de suas receitas com despesas obrigatórias de caráter continuado que limitam substancialmente os recursos próprios para investimentos – bem como da capacidade de endividamento que atendam plenamente à regra de ouro do direito financeiro<sup>168</sup>, em face do comprometimento do fluxo de caixa - necessários à fazer frente estruturalmente; por exemplo, ao crescimento vegetativo das demandas sociais ou, a partir de suas reservas de disponibilidades cujo montante adequado de cada uma de suas espécies pode ser dimensionada com elevada precisão, investir em correções de falhas de mercado ou incrementos de investimentos que induzam a retomada do crescimento nas crises sazonais típicas do modo capitalista de produção quando não evitadas por uma regulação preventiva.

---

<sup>165</sup> Sejam modelos teóricos, tais como os abordados na teoria do estado contemporâneo, ou naqueles mais específicos e estabelecidos por meio de diplomas normativos como a LRF.

<sup>166</sup> E adiantando em parte o que será demonstrado e cujas causas serão analisadas nos capítulos subsequentes.

<sup>167</sup> Como pode-se verificar – em linhas gerais – em face do substancial crescimento da dívida pública partir de 2014, num contexto de déficits fiscais primários, recessão econômica e aumento das taxas de juros, levando a DBGG à 74,4% (setenta e quatro inteiros e quatro décimos por cento) do PIB em novembro de 2017 (BRASIL, 2018a, pp.7-8)

<sup>168</sup> A exemplo do que se observa nas pressões para a supressão ou flexibilização que a regra de ouro vem sofrendo (*ibidem*, pp.21-22) – norma que foi concebida para assegurar que o endividamento público fosse realizado apenas para financiar despesas de capital e não para cobrir despesas correntes, nos termos do disposto no artigo 167 da CRFB e artigo 32 da LRF – embora formal e aparentemente esteja sendo cumprida, ao menos no que tange as contas da União, em face das reduções em fontes de recursos financeiros destinados ao pagamento da dívida pública.

O controle interno<sup>169</sup> visa, principalmente, realizar ação preventiva antes que ações ilícitas, imorais ou impróprias, contrariando os princípios da administração pública, possam se concretizar; no entanto, como tal controle se funda em estruturas cujos marcos regulatórios definem modelos de supervisão não apenas funcional, mas hierárquicos, as conclusões de auditorias e publicações de análises estão, muitas vezes, sujeitas ao crivo corporativista ou se flexionam à perspectiva político-partidária do grupo que se encontra no poder.

É no contexto acima que a teoria do estado republicano deve ser invocada para ajustar as interpretações normativas, a sua própria produção – quando for o caso – e a praxe administrativa, pois como adverte Bignotto (2001b, p.47), existe sempre a possibilidade dos instrumentos de controle serem utilizados como estratégias de dominação antidemocrática:

Há muito esses manuais dos *dictatores*, voltados para a teoria da diplomática e, diríamos hoje, administrativa, foram objeto da atenção dos historiadores, mas os vínculos com o republicanismo moderno só começaram a ser observados na medida em que o problema se tornou relevante na segunda metade do século XX.

A motivação, seja de natureza social ou moral, é tão importante nas organizações privadas quanto públicas; no caso destas, assumem maior relevância em face das responsabilidades cívicas decorrentes da adoção de uma perspectiva republicana, bem como diante da vinculação de seus agentes ao princípio da legalidade *stricto sensu*<sup>170</sup>.

Na perspectiva de Bresser-Pereira (2009, p.303), “os servidores públicos fazem compensações entre, por um lado, o desejo de serem promovidos e ganharem mais poder e, por outro lado, o desejo de servirem ao interesse público”. Esses dois

---

<sup>169</sup> Artigos 70, 71 e 74, da CRFB.

<sup>170</sup> “A Administração, por ser submissa ao princípio da legalidade, não pode levar a termo interpretação extensiva ou restritiva de direitos, quando a lei assim não o dispuser de forma expressa” (RMS 30.926/SC, Rel. Ministra Laurita Vaz, 5ª Turma. Julgado em 06/12/2011, DJe 19/12/2011).

interesses dos agentes são legítimos; não obstante, há aqueles que se situam nas disfunções do modelo e fazem compensações entre “*rent-seeking* e o desejo de serem promovidos” (*op. cit.*). Enquanto este tipo de servidor é a regra quando adotado a abordagem da teoria econômica das organizações<sup>171</sup>, é considerado exceção e disfunção na teoria das organizações<sup>172</sup>, considerando que a estabilidade do serviço público e a possibilidade de trabalhar mais diretamente com os interesses públicos são as motivações centrais da escolha profissional e não aspirações por poder e riqueza<sup>173</sup>.

Pelo supra exposto, o estabelecimento de motivações válidas, bem como os requisitos mínimos dos atos, as correlações substantivas entre estes e os resultados e a adequada comunicação deste conjunto e normas e padrões à toda a organização, é pressuposto do estabelecimento de uma política de *compliance* e o controle interno que – na perspectiva da administração pública num estado republicano – centra-se no correspondente exame de conformidade, cujo conjunto amostral examinado é dimensionado em face de um coerente estudo de risco e sua ponderação à relação entre custo e benefício, tendo em vista o foco no resultado das políticas públicas.

O foco no resultado, defendido na perspectiva gerencialista da gestão pública, implica um razoável equilíbrio de efetividade, eficiência e eficácia; isto porque, embora a efetividade na administração geral possa ser compreendida como a maximização da eficácia por meio do eficiente uso dos meios, padrões de qualidade e normas institucionais, quando se trata de organizações públicas a efetividade pode

---

<sup>171</sup> Organizações que utilizam em primazia as premissas da escolha racional.

<sup>172</sup> A qual alinha na dimensão organizacional do estado à teoria do estado republicano.

<sup>173</sup> Poder e riquezas que poderiam – quando se tratar de servidores bem qualificados - mais fácil e legitimamente obter em instituições privadas por estruturarem padrão remuneratório em regras de mercado.

apresentar-se numa de suas facetas como disfunção de efetiva presença do estado em dada área.

A presença estatal, no entanto, não implica necessariamente uma atuação eficiente que conduza a eficácia dos resultados das políticas públicas finalísticas, as quais de fato usufrui o cidadão-usuário e/ou cidadão-consumidor que confunde-se com o cidadão-contribuinte no exercício de suas prerrogativas de principal, podendo – se adotado uma perspectiva burocrática, como muitas vezes se observa – comportar-se apenas como uma presença auto referente na qual o agente centra-se em atividades meio que nada entrega ao principal.

Apropriando-se das reflexões sobre as virtudes de Aristóteles (1991, *passim*), destacando uma de suas obras – *Ética a Nicômaco* – dentre o conjunto daquelas que foram classificadas por abordagens de aguçada racionalidade na área da ética e política, percebe-se um encadeamento lógico indissociável entre política, esta enquanto ciência mestra que, segundo o filósofo, tem por objeto de estudo o sumo bem e disciplina de praxe a ética.

A perspectiva acima remete atualmente a concepção de uma sociedade política ideal, desprovida de corrupção e com elevada medida e praxe de *civitas*. Mas para alcançar tal ideal – que conflui com os propósitos do estado republicano – Aristóteles (1991, pp.31-35) não prescinde da construção histórica, determinação dos *civium* e método, o que se aproxima em muito do que hodiernamente, numa perspectiva organizacional, poder-se-ia denominar de um roteiro para implementação paulatina do *compliance*, numa dinâmica necessária com instrumentos de controle interno:

Pois não é porque frequentemente ouvimos e vemos que adquirimos os sentidos, mas ao contrário: tendo-os, os usamos; e mesmo quando não os usamos os temos. Mas as virtudes as adquirimos agindo antes, do mesmo modo que ocorre com as outras técnicas. Pois aquelas coisas que precisamos praticar, depois que as aprendemos, é praticando que as aprendemos, como o construir para o construtor e o tocar a cítara para citaredo. Assim, fazendo o que é justo, nos tornamos justos, realizando ações

moderadas, nos tornamos moderados e realizando feitos corajosos, nos tornamos corajosos. *[grifos nossos]*

A carência da representatividade no modelo democrático brasileiro está mais para uma perspectiva institucionalizada do que propriamente vinculada a um partido político ou governante.

O direito administrativo – abarcando suas dimensões materiais e formais, entendido para fins do presente estudo como instrumento de operacionalização do direito financeiro – traz em seu histórico o reflexo da evolução do autoritarismo à democracia; assim sendo, um estado direito aprimora-se conforme o avanço da sociedade que representa, chegando ao fundamento do poder político, a soberania popular e a preservação dos direitos fundamentais. Isso porque há um estado democrático de direito republicano compete não apenas observar a supremacia da constituição e da universalidade da jurisdição, mas precipuamente, as relações entre “constitucionalismo, república, participação popular direta, separação de poderes, legalidade, direitos individuais e políticos” (JUSTEN-FILHO, 2017, p.58).

O processo civilizatório humano é idealizado em todas as perspectivas; logo, o indivíduo vive uma ficção dissociada da realidade, gerada por inúmeras fontes autônomas, não havendo uma centralização nesse desenvolvimento, como num ciclo vicioso, todos alimentam as ideologias. Qualquer tentativa de afastar-se dessa perspectiva da realidade leva apenas a sua desconsideração.

Há uma “espetacularização” da vida, que passa a ser experimentada através da virtualização do cotidiano, que deixam de ser vividas pelo indivíduo, mas passam a ser emuladas nos estritos contornos existentes na “vida real”. A internet é elemento que contribui para essa situação dado a rápida proliferação das mídias de massa e do distanciamento da realidade do indivíduo, que passa mais tempo conectado a sua “realidade virtual” do que propriamente a sua realidade física (*ibidem*, pp.59-61).



Princípios são normas jurídicas dotada de alta carga de abstração, de modo que, ao contrário das regras, não possuem um caráter binário entre fazer e não fazer, tendo na verdade uma característica de mandados de otimização, devendo ser cumpridos na maior medida possível. Essa característica traz uma dificuldade de controle quando analisado sobre a perspectiva do “direito administrativo de espetáculo”; pois, essa margem de realização traz a dificuldade de identificar quais condutas são reprovadas pela ordem jurídica, já que muitas vezes estão travestidas de legalidade como “ordem pública”, “ato político” e “interesse público”, padrão que não se observa na dualidade das regras. (*ibidem*, p.65). Nesse contexto

Uma organização submetida à uma gestão cuja base normativa é principiológica, pode incorrer na praxe de gestão para impedir qualquer controle, garantindo ao governante a possibilidade de alcançar os resultados que almeja, através do ocultamento dos seus interesses ao longo de todo o processo de formalização jurídica. Nesse cenário, os questionamentos por parte da plateia são evitados através do seu entretenimento com uma atuação mínima, garantido apenas o mínimo existencial dos indivíduos, porém a ausência de modificações concretas vivenciadas pela plateia causa um obstáculo ao governante, que em caso extremo pode levar ao encerramento do espetáculo.

Existem substanciais dificuldade na contenção do monopólio da violência, bem como a ausência de vivência, por parte da plateia, de um regime efetivamente democrático, percebido quando os agentes públicos<sup>174</sup> das mais variadas espécies gozam de privilégios que não se estendem aos demais. Contextualmente, observa-se o proporcionalmente crescente estímulo à busca por estas benesses pelos demais, bem como sua manutenção, por qualquer meio, ainda que ilegais (*ibidem*, pp.66-68).

---

<sup>174</sup> Outro aspecto apontado por é a utilização da organização administrativa como meio de assegurar a prevalência da vontade do governante, tolhendo quaisquer posições contrárias, ainda no âmbito da própria administração, de modo que quando ocorrem são duramente reprimidas (*ibidem*, p.66).

Embora os inúmeros avanços filosóficos-jurídicos na seara do direito público, Justen-Filho (2017, p.59) aponta que essas novas abordagens paradigmáticas nem sempre alcançam o direito administrativo; pois, nessa disciplina do direito, a supremacia do interesse público em detrimento do particular reitera a rejeição à matéria que não se vincule exclusivamente aos interesses estatais e das organizações sociais. Esse deslocamento é duramente criticado pelo pensador por sustentar uma situação alheia à realidade através da perpetuação de situações que apenas entretêm os indivíduos e não cumpre ao seu papel como ramo de direito e implementar os valores que se digna a proteger.

A compreensão das correlações postas entre as diversas dimensões, fenômenos e instrumentos do estado contemporâneo, somente pode-se dar numa estrutura dialogal. Ou seja, somente a partir de nossas prévias concepções é que podemos compreender o que nos é dito ou, por exemplo, interpretar um texto jurídico; não obstante, “nessa assimilação acontece uma ampliação do nosso horizonte, uma fusão de horizontes na abertura para aquilo que nos é dito, mesmo que não corresponda à nossa pre-compreensão, mas ultrapasse seus limites”.

A compreensão de algo em particular, tal como o objeto da presente pesquisa e sob o enfoque da sua problematização, pressupõe uma pré-juízo do todo, dentro do qual ele deve ser entendido; entretanto, “a compreensão do todo se forma da compreensão dos momentos particulares, que se estruturam na totalidade”. Eis porque, desde a identificação dessa questão inerente à ontologia, a compreensão passou a ser percebida numa estrutura circular (CORETH, 1973, pp.81-82 e 199).

É na perspectiva acima que se retoma aqui a pre-compreensão das liberdades substantivas – em suas dimensões formais e materiais – enquanto motivação central do contratualismo fundante do estado moderno que evoluiu até a teoria do estado contemporâneo. E isso para, numa circularidade dialógica, compreender adequadamente sua aplicabilidade e seus limites.

Segundo Sen (2000, p.25), pode-se classificar as liberdades substantivas, numa perspectiva funcional, em cinco grandes grupos que “não são apenas os fins primordiais do desenvolvimento, mas também os meios principais”: a) liberdades políticas, b) facilidades econômicas, c) oportunidades sociais, d) garantias de transparência e e) segurança protetora. A contextualização de um modelo de aferição do desenvolvimento em função de dimensões da liberdade individual pode ser uma forma de harmonizar os indicadores de eficiência e eficácia das políticas públicas com a abordagem paradigmática estabelecida pela evolução dos direitos humanos em sucessivas gerações cumulativas (BONAVIDES, 2000, pp.514–518 e 524-526).

Sob o liame lógico acima, a compreensão de cada dimensão da liberdade importa estudos específicos para a aferição de suas relações significativas com o desenvolvimento em sua perspectiva, especialmente por meio de métodos qualitativos e quantitativos aplicáveis à avaliação de políticas públicas específicas. É nesse contexto que se torna relevante o aprofundamento do estudo da efetividade do direito à liberdade<sup>175</sup> como um dos principais núcleos dos direitos humanos; pois, garantidor das condições mínimas necessárias à implementação de ciclos virtuosos e concêntricos entre transparência e controle social, *compliance* e controle interno e *accountability* e controle externo.

#### **1.6.4. *Accountability* e controle externo**

O controle, num cenário político democrático, “é um tema amplo, que envolve toda a problemática da governabilidade e da afirmação dos direitos de cidadania” (BRESSER-PEREIRA, 1998, p.142).

Numa análise perfunctória da praxe dos instrumentos de controle externo brasileiro, observa-se que os controles são de caráter procedimental ou substantivo;

---

<sup>175</sup> Com foco na sua dimensão da transparência dos atos do estado, especialmente dos governantes.

ou seja, ou controla a conformidade formal<sup>176</sup> ou, ainda, o alcance efetivo dos objetivos das políticas públicas sob exame.

Em face do exame das correlações entre o *accountability* dos agentes públicos e controle externo, no contexto acima dlineado, é que se pode observar ao menos três tipos de relações do tipo principal-agente entre: i) governo e cidadãos; ii) políticos e técnicos responsáveis pela burocracia; iii) cidadãos e políticos, de forma circular (*ibidem*, p.144). Assim, pode-se verificar que “o critério de controle ou de responsabilização deverá ser antes político do que técnico (ou racional), não sendo legítimo justificar as políticas públicas simplesmente a partir da competência técnica” (*ibidem*, 1998, p.145)”; pois, cabe ao principal<sup>177</sup> definir os objetivos a serem alcançados, bem como eleger, a ciclo democrático, as atualizações da visão de futuro que a nação adotará para a correspondente república.

O termo *accountability* ganhou destaque como compromisso a valores éticos e morais em prol da defesa da sociedade, mas que ganhou feições de um mero gesto por parte daqueles que o promovem, sendo desprovido de instrumentalidade, pois a sua mera invocação não fornece os meios necessários para fornecer a transparência que se espera. Sua proposição deve ser acompanhada de medidas sistemáticas que permitam o alcance efetivo dos valores que visa proteger, sob pena de incorrer em descrédito junto à sociedade.

A conceituação supracitada não é a única acepção do termo *accountability*, há uma perspectiva travestida de seu significado, que também acabou se tornando um mote pelo qual os movimentos políticos buscam arrebanhar mais seguidores, revelando posteriormente o anseio que os indivíduos possuem de agir em prol de seus

---

<sup>176</sup> Em especial quanto a legitimidade do agente e aderência da procedimentalidade aos padrões preestabelecidos pela Lei, às praxes ou decisões reiteradas das cortes de contas.

<sup>177</sup> Principal aqui entendido como o conjunto da sociedade, pelos mecanismos de democracia direta ou, indiretamente, em face da representatividade de agentes políticos legitimamente eleitos.

próprios interesses; ou seja, surge como uma bandeira de uma campanha de educação moral que mascara os comportamentos dos integrantes desse grupo.

As duas perspectivas acima reconhecem o termo *accountability* apenas como símbolo desprovido de qualquer coercibilidade em relação à sociedade, sendo que as duas vertentes tendem a entrar em rota de colisão. No campo governamental não é diferente, apenas exponencialmente mais amplo onde o embate ocorre entre aqueles que buscam a remodelagem do sistema e os demais que preferem mantê-lo (Etzioni, 2010c, pp.288-291)

O desenvolvimento – *latu sensu* - pode ser compreendido, não simplesmente como uma função do desenvolvimento tecnológico ou crescimento do Produto Nacional Bruto ou modernização social, mas como “um processo de expansão das liberdades reais que as pessoas desfrutam” (SEN; 2000, p.17). Assim, aferição das relações significativas entre *accountability* governamental e controle interno de políticas públicas deve fornecer indicador relevante para aferição do desenvolvimento socioeconômico, num contexto de ordenamento sócio jurídico que se declara estado democrático de direito.

No cenário acima, a transparência governamental, bem como todos os princípios constitucionais explícitos da administração pública, passa a merecer leitura sob enfoque mais tangível de correlações necessárias para a edificação de uma sociedade livre, justa e solidária – sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade ou quaisquer outras formas de discriminação - por meio do desenvolvimento, tal como expresso nos objetivos fundamentais do Estado brasileiro constantes do artigo 3º, da CRFB.

A transparência<sup>178</sup> enquanto dimensão das liberdades individuais<sup>179</sup> pode ser compreendida a partir de uma perspectiva da cidadania regulada, em função dos marcos fundantes do ordenamento jurídico pátrio; pois, de um lado a responsabilidade do agente público favorece a publicidade efetiva dos atos governamentais, enquanto de outro cidadãos e, em especial, entidades da sociedade civil organizada – a partir dos institutos disponíveis no ordenamento jurídico em vigor - exercem o controle social que fomenta o ciclo por uma maior transparência.

E a crescente preocupação da sociedade civil organizada com a instituição governo lastreia-se, na opinião de Heidemann (2010, p.32), nas seguintes premissas: “(1) o mercado não substitui o estado e os dois precisam de um governo societário; (2) as atribuições pertinentes a uma governança societária estão crescendo; (3) os cidadãos-contribuintes querem melhor desempenho do que estão recebendo em troca dos elevados impostos que estão pagando”.

Sob o enfoque orientador, pode-se entender *accountability* como a capacidade de coordenar todos as forças que incidem sobre o processo decisório para remodelar o sistema de modo que permita sua adequação com escopo ao alcance dos valores pretendidos. Este equilíbrio de vetores mostra-se importante também como balanceamento das tensões existentes entre os grupos, sendo que a formação de coalizões através do alinhamento entre os grupos permite a consecução dos objetivos, ao passo que abre caminho a lideranças criativas capazes de lidar com essas relações.

Pode-se considerar que a formulação de novas alternativas a partir da transparência decorrente do *accountability* surge das lacunas existentes nos

---

<sup>178</sup> A transparência visa dar publicidade à burocracia estatal, sob a perspectiva de que segredos não se aplicam, em regra, na relação entre estado e cidadão, este compreendido como consumidor dos serviços públicos (FILGUEIRAS, 2011, p. 133).

<sup>179</sup> Liberdade cuja efetividade se verifica especialmente caracterizada nos aspectos da *accountability* governamental.

posicionamentos dos grupos, de modo que sua realização se torna um mecanismo eficaz de evitar as tensões que geralmente surgem ao longo do processo. Essas abordagens exigem que os atores possuam um domínio sobre as interações, sobretudo através da sua inserção nessas realidades sociais para poder identificar os caminhos que poderão trilhar e as alternativas que lhe serão fornecidas (Etzioni, 2010c, pp.297-299).

Enquanto a partir da década de 1980 - especialmente em função de recomendações do Fundo Monetário Internacional (FMI) para os países em desenvolvimento - a tríade estabilizar, privatizar e liberalizar, passou a ser tema transversal das políticas públicas, nas recentes crises da primeira década do século XXI organismos internacionais passaram a recomendar uma modulação de intervenção estatal na economia como meio de ajuste do sistema de mercado, ao mesmo tempo em que são revistas as condicionalidades estruturais para aprovação de financiamento de programas estatais (FMI; 2008).

No cenário internacional podem ser percebidas tendências paradoxais de endurecimento das políticas fiscais e de redução das garantias estatais quanto aos direitos sociais<sup>180</sup>, enquanto prevê-se o uso de reservas de contingências para gastos públicos direcionados no sentido do socorro de setores estruturantes do modelo econômico (FMI; 2011).

Os movimentos supra explicitados, em contexto de crises cíclicas, podem ensejar graves repercussões no âmbito das organizações sócio-políticas que suportam a abordagem do estado democrático de direito, por solapar as bases fáticas para o atendimento da evolução do contrato social. Assim, a busca de alternativas de aferição do desenvolvimento sustentável <sup>181</sup> pode resultar em uma via para

---

<sup>180</sup> Especialmente em países em desenvolvimento.

<sup>181</sup> Desenvolvimento no qual os modelos fiscais de ajustes e equilíbrio sejam concebidos de forma harmônica e restritos à sua finalidade de financiar as políticas públicas finalísticas e representativas

reorganização da superestrutura que suporta a evolução, por exemplo, dos direitos e garantias individuais e coletivos.

A massificação das comunicações, onde os sujeitos naturais integrantes de dada sociedade vivem imersos ou substancialmente afetados por superestruturas alienantes por natureza, além de ser uma sociedade do espetáculo transforma o estado em um espetáculo.

Os principais agentes da dinâmica acima delineada passam a atuar fortemente na criação de uma realidade imaginária, por meio dos veículos de comunicação; estes veículos passam a não exercer mais sua finalidade precípua enquanto instrumentos da materialização do direito dos cidadãos à informação, mas tão somente fomentam a imaginação.

Num ciclo pernicioso, os órgãos e entidades <sup>182</sup> agentes públicos e instituições do terceiro setor deixam de realizar adequadamente suas funções para se tornarem atores ou instrumentos de uma realidade desenvolvida pelo anseio estatal de espetáculo.

Como bem pontua Justen-Filho (*ibidem*, p.62), “o governante, que no passado foi uma manifestação do poder divino, torna-se o principal artista da nação”; ressalte-se que isso – em larga medida - fomentou o desejo de intromissão desmedido, não apenas do estado para com o cidadão, mas também do indivíduo frente à coletividade quando os interesses desta se materializam legitimamente pela sociedade política estado e até mesmo do cidadão para com, não somente a dimensão pública dos governantes, mas imiscuindo-se em sua intimidade.

---

das ações estatais nas demais dimensões da sustentabilidade, não podendo ser percebidos como um fim em si mesmos.

<sup>182</sup> Órgãos e entidades que em seu conjunto constituem as distintas esferas do estado.



A criação do estado do espetáculo impõe, conseqüentemente, o surgimento do direito administrativo e financeiro<sup>183</sup> do espetáculo, pois o ordenamento jurídico é a materialização das vontades daquele; isso porque a principal medida é trazer o cidadão para a realidade virtual, tolhendo sua capacidade de questionar e comparar a atividade estatal. O indivíduo passa então a ser conduzido de acordo com as vontades do ente, que traz a simulação da resolução dos anseios – fomentado muitas vezes numa perversa atuação sob o inconsciente coletivo - e de que o governante atende às expectativas da população, bem como de que esta possui algum controle sobre sua atuação, mas a fundo há limitadas possibilidade de intervenção no processo decisório. (*ibidem*, p.63-64).

Há uma ambivalência na reconstrução do direito administrativo – assim como o financeiro - conforme ressalta Justen-Filho (2017, p.73); pois, existe uma dependência dos valores trazidos no seio da sociedade democrática, que são essenciais neste processo. Não obstante a realidade posta, há um ciclo que precisa ser progressiva e positivamente superado para dimensões mais adequadas; pois uma sociedade não alcançará tal patamar sem passar pelo redesenho de contornos intrínsecos dos ramos do direito que organizam o financiamento e a praxe estatal.

Pode-se verificar, em algumas abordagens, conceituação de que a questão posta pelo estado do espetáculo está entrelaçada a uma figura, seja ela a do governante ou do partido político, quando para a Teoria de Estado o cerne do problema está na concentração de poderes; isto posto, dificilmente haverá redução destes efeitos enquanto não houver a redistribuição do poder e um equilíbrio que prime pela sustentação do regime democrático, já que impede ou desarmoniza fortemente a formulação, a execução, o controle e a fiscalização da atuação governamental pelas distrações e tergiversações promovidas pelo espetáculo.

---

<sup>183</sup> Bem como seus desdobramentos penais.

Pelo supra exposto, reconhecer a primazia do indivíduo como protagonista e destinatário do direito<sup>184</sup> é essencial para a consecução dos objetivos fundamentais do estado, notoriamente através da valorização dos direitos fundamentais. É neste sentido que a superação da supremacia do interesse público<sup>185</sup> deve ser ponderada como necessária em muitas relações cuja intensidade caracterizar intromissão ilegítima; pois, sendo um instrumento de consecução dos direitos fundamentais, sua movimentação dependerá dos agentes ali instalados, bem como o direcionamento às questões da sociedade e não do agente ou administração em si.

O interesse público abstratamente considerado não pode ser corolário para uma mitigação *prima facie* dos anseios individuais; mas, ao contrário, deve ser utilizado como meio de solução entre interesses colidentes em busca da justiça da atuação estatal, sob pena de inserir-se nos moldes de um estado totalitário. A solução é a observância à supremacia dos direitos fundamentais, sendo a perspectiva central que se deve ter na atuação estatal.

Na tradição contratualista, de origem predominantemente liberal, o Estado desenvolve suas funções regulatórias, fiscalizatórias, alocativas, distributivas e estabilizadoras de forma a garantir as diversas expressões da liberdade civil<sup>186</sup> que pode ser compreendida, no âmbito da relação entre principal e agente, como garantia ao exercício da cidadania plena. Nas lições de Przeworski (1982, p.243), há um compromisso implícito nas sociedades em que se combina democracia e capitalismo:

[...] aqueles que não possuem instrumentos de produção consentem com a instituição da propriedade privada do estoque de capital, enquanto os que possuem instrumentos produtivos consentem com as instituições políticas que permitem a outros grupos apresentar eficazmente suas reivindicações quanto à alocação de recursos e à distribuição do produto.

---

<sup>184</sup> Na espécie debatida, os direitos administrativos e financeiros.

<sup>185</sup> Em virtude do estado não possuir interesse autônomo, próprio ou isolado.

<sup>186</sup> Estas compreendidas como liberdades iguais, para Rawls (2008), numa perspectiva em que o conceito de justiça se amolda à equidade.

A administração pública, num estado societário<sup>187</sup> e, portanto, em ambiente democrático e de direito, organiza suas políticas e procedimentos na sua relação com o cidadão-contribuinte ou cidadão-usuário sob a lógica da teoria do principal-agente<sup>188</sup> variação jurídico-administrativa e financeira da teoria dos jogos<sup>189</sup>, aplicável aos ambiente de quase mercado; aplicada aqui a gestão dos conflitos de interesses entre agentes de organizações públicas ou privadas, em ambiente em que predomina a liberdade do principal.

Em se tratando das relações jurídicas financeiras – lato sensu - o principal é o cidadão-contribuinte e o agente são aqueles que recebem delegação *ex lege* para em nome do Estado<sup>190</sup> agir em conformidade com o contrato social fundante e normas decorrentes; ou seja, o agente técnico<sup>191</sup> ou político, como o legislador, atua com autoridade e responsabilidade fixada no sistema jurídico e com objetivos adstritos ao princípio republicano.

O estado do espetáculo é nato aos estados-fascistas que, por meio da simulação da realidade fomentada, um governo busca a sua perpetuação levando a sociedade à inércia crítica e eliminação das divergências, sobrepondo o direito das minorias.

---

<sup>187</sup> Decorrente do contratualismo gerencialista apregoado pela teoria do estado republicano.

<sup>188</sup> A teoria do principal-agente é aqui adotada, com adaptação para as relações de direito público, a partir da teoria do contrato em Bolton e Dewatripont (2005) e as implicações das motivações recíprocas – do agente e do principal – verificada na teoria dos incentivos, presente na obra de Laffont e Martimort (2002).

<sup>189</sup> A teoria dos jogos pode ser aqui compreendida na perspectiva de Rasmusen (2002), aplicável em cenários em que a liberdade do principal é princípio basilar das relações, mesmo que esta liberdade esteja em certa medida adstrita pelo que foi pactuado com os pares na fundação da entidade; no caso, a transição da liberdade em estado de natureza para uma liberdade civil, já pontuada por Rousseau (1762).

<sup>190</sup> Enquanto sociedade política.

<sup>191</sup> Tal como os integrantes do Fisco.

Para o desenvolvimento de um novo modelo de direito administrativo-financeiro é essencial a superação destas práticas, mas também a inserção de mecanismos de controle e fiscalização da atividade estatal, excluindo quaisquer argumentos que formalizem uma legitimidade de aparências, mas sem qualquer outro respaldo. No plano constitucional, um instrumento posto nesse sentido é o sistema de controle externo que se articula com o sistema de controle interno, focando na transparência como uma adequada resposta às expectativas do controle social.

Um pressuposto da construção de qualquer proposta organizacional democrática é uma sistemática de diálogo com os legítimos interlocutores dos possíveis *stakeholders*, garantindo uma maturidade suficiente para a implementação da atividade estatal, o que no estado republicano se dá por uma progressiva mudança da cultura institucional, na qual os agentes<sup>192</sup> prestam sistematicamente contas, zelando pela transparência e coerência de seus atos e correspondentes motivações: é esse o estágio de praxe ao qual a literatura especializada denomina, em sua plenitude, *accountability*.

A própria dinâmica de prestação de contas pressupõe uma valoração a partir de um padrão estabelecido pelo *compliance* que permita a competitividade e a interoperabilidade, por meio de canais adequados de comunicação interna e seus *ombudsman*<sup>193</sup>; sob pena de, tal como identificado por Justen-Filho (2017, pp.75-78), vários dos mecanismos concebidos para a dinâmica democrática se tornarem irrelevantes.

---

<sup>192</sup> Mesmo quando não coagidos pela premência de prazos e fiscalizações postas em norma de direito financeiro.

<sup>193</sup> *Onbudsman*, termo derivando etimologicamente do termo “*umboðsmaðr*” - do idioma nórdico antigo (COSTA, 2017, pp.39-43) - significa essencialmente representante, delegatário. É hodiernamente utilizado como signifiante de um ouvidor – ou estrutura de ouvidoria - empoderado de poder investigativo, preferencialmente desprovido dos formalismos administrativos das inspeções ou auditorias, o que conduziria a uma dinâmica de verificação pre processualista. De certa forma, o artigo 13 da Lei nº 13.460, de 26 de junho de 2017, delineia as prerrogativas das ouvidorias públicas sob essas bases.

Para que haja esse avanço, é necessário a mutação da cultura institucional no aparelho do estado, com a absorção do espírito constitucional para que se evite a falta de efetividade da perspectiva republicana da CRFB, já que esta, por si só, não é capaz de garantir tal qualidade. Isso demonstra ainda que o estado do espetáculo é formado não só pela contribuição do setor público ou de seus governantes, mas também de doutrinadores e juristas que fomentam essa inconveniente realidade, tendo todos sua parcela de reponsabilidade, mas devem também ter a consciência das condições que possuem para evitar sua perpetuação. (*ibidem*, pp.78-79)

O conceito de *accountability* remete, implicitamente, à responsabilização pessoal pelos atos praticados e explicitamente a exigente prontidão para a prestação de contas. Embora seja um termo que se tornou recorrente entre os intelectuais ingleses a partir do final do século XVIII, não se encontra sinônimo em língua portuguesa para a mesma ideia e, na realidade da administração pública brasileira, a ideia que o termo representa não é aplicada para traduzir ou contextualizar políticas públicas até o final do século XX. Pode-se associar o aparecimento do termo na administração pública inglesa com a emergência do capitalismo que rompeu com referenciais do patrimonialismo. (CAMPOS, 1990, *passim*).

Na conceituação proposta por Tinoco (2002, p.62) a *accountability* corresponde “à obrigação de executar algo, que decorre da autoridade delegada”. Nesse sentido, verifica-se a delegação de responsabilidade como compromisso e obrigação do agente de desempenhar a função pública com eficiência e eficácia, prestando sempre conta de seus atos a origem do poder estatal, que na perspectiva contratualista é o povo, à sociedade (artigo 1º, parágrafo único, da CRFB).

Nos termos lecionados por Przeworski (2005, p.67), mesmo que as instituições democráticas tradicionais estejam funcionando, não há garantia de *accountability*. Logo surge, dada à assimetria entre os atores estatais e não estatais, a proposta de instituições independentes que aperfeiçoem a avaliação do cidadão *a priori*, concomitante e *a posteriori* sobre os atos do governo relativos às políticas

públicas e não apenas dos resultados, embora permaneça relevante os sistemas de controle interno e externo, tal como definido na CRFB.

O artigo 76, da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, que inovou ao consagrar no ordenamento jurídico brasileiro os princípios de planejamento, de orçamento e controle, estabelece que o Poder Executivo exercerá os três tipos de controle da execução orçamentária: a) legalidade dos atos que resultem arrecadação da receita ou a realização da despesa e o nascimento ou a extinção de direitos e obrigações; b) a fidelidade funcional dos agentes da administração responsáveis por bens e valores públicos; c) o cumprimento do programa de trabalho expresso em termos monetários e em termos de realização de obras e prestação de serviços.

Pode-se afirmar que o advento da Lei de Responsabilidade Fiscal fortaleceu a aplicação do princípio jurídico da eficiência na propositura e cumprimento das metas fiscais, enfatizando o controle do percurso para consecução de resultados: em consequência, o controle da aplicação do princípio da economicidade tornou-se perceptível, pela conceituação mais exata de gestão orçamentária e fiscal e pelo desenvolvimento do princípio fundamental da responsividade (*accountability*), relacionados a todos àqueles constantes do artigo 37, da CRFB, e, naturalmente, pelo estabelecimento de padrões mais objetivos que permitiram um embrião de *compliance* governamental.

Pelo supra exposto, pode-se verificar que a implementação da LRF proporcionou várias fontes e parâmetros de consulta ao estabelece uma série de definições que nortearam a gestão corporativa, controle dos limites e avaliação da gestão orçamentária e financeira por meio da comparação com as metas e o tratamento dado aos riscos fiscais, como exemplifica os limites e metas estabelecidos, tendo como parâmetro a Receita Corrente Líquida (RCL) apurada a partir do resultado do mês de referência e dos onze anteriores.

Não obstante os critérios acima explicitados, embora efetivos no sentido burocrático, nem sempre têm se mostrado eficientes e eficazes no sentido de evitar a fragilização da situação patrimonial dos entes federados: os eventuais motivos e disfunções de sua aplicação serão debatidos nos capítulos posteriores.

No contexto da administração pública gerencial há, por premissa, a necessidade do desenvolvimento da *accountability*, na perspectiva endógena, e, na dimensão exógena, do controle social sobre as políticas de Estado.

Em harmonia com a abordagem de Campos (1990, p.48), para promover uma mudança na gestão da coisa pública no Brasil e a tornar *accountable*, faz-se necessário realizar, de forma concomitante, uma mudança no comportamento da sociedade frente ao Estado, relacionada ao amadurecimento da democracia: “(a) organização dos cidadãos para exercer o controle político do governo; b) descentralização e transparência do aparato governamental; e c) substituição de valores tradicionais por valores sociais emergentes”.

No sentido acima, útil se torna a pesquisa já iniciada por Bezerra (2008, p.13) e constatação de que a *accountability* é indicada como “uma das principais ferramentas de democratização da atividade política, especialmente governamental”. Pois, a transparência das instituições públicas, consubstanciada na disponibilização de dados em formatos de fácil leitura e compreensão pelos agentes de controle social<sup>194</sup> “pode incrementar a esfera pública e, conseqüentemente, a capacitação de avaliação retrospectiva por parte de indivíduos e grupos” (*op. cit.*).

Num ambiente de exercício pleno de cidadania, no qual a dinâmica entre *accountability* e controle social se complementam num ciclo virtuoso (SEN, 2000, p.46), o direito à informação toma dimensão de pilar do estado democrático de direito;

---

<sup>194</sup> Especialmente nas proposições de relatórios complementares e, dado o dinamismo, não exigidos normativamente, promovidos pelos agentes públicos cuja conscientização de sua dimensão cidadão-servidor os torna *accountable*.

até porque, “são injustas todas as ações que se referem ao direito de outros homens, cujas máximas se não harmonizem com a publicidade” (KANT, 2008, p.46).

Embora visíveis avanços na sociedade brasileira no sentido da consolidação da democracia, traços populistas de certas políticas públicas e praxes governamentais, distorcem o processo democrático e ainda sustentam significativas perspectivas patrimonialistas em algumas políticas de estado, contexto que motiva O'Donnell (1988, p.35)<sup>195</sup> a classificar a democracia brasileira, tal qual em regra dos países da América Latina, como delegativa; modelo que sacrificaria a *accountability*.

Como a análise de relações das liberdades individuais e coletivas num estado democrático de direito se dá em ambiente sistemicamente regulado, o exercício da cidadania - que pode ser decomposto em diversas dimensões, como a *accountability* por parte do servidor-cidadão e o controle social por parte do cidadão-consumidor – a partir da perspectiva de “cidadania regulada” ofertada por Santos (1979, p.68).

Esse conceito auxilia na harmonização de entendimento interdisciplinar das relações das liberdades individuais com o controle social e *accountability* e, por consequência, com o desenvolvimento socioeconômico numa “ordem fundamentalmente capitalista” (*ibidem*, p.68).

Para Sen (2000, pp.18, 31 e 33) a liberdade assume centralidade no processo de desenvolvimento, em função da possibilidade da avaliação deste a partir dos níveis verificados daquela, bem como diante da razão de eficácia, a partir da qual se compreende o desenvolvimento como dependente da “livre condição de agente

---

<sup>195</sup> “As democracias delegativas se fundamentam em uma premissa básica: o (...) que ganha uma eleição presidencial é autorizado a governar o país como lhe parecer conveniente e, na medida em que as relações de poder existentes permitam, até o final de seu mandato. (...)

Focalizarei agora os casos latino-americanos mais puros de democracia delegativa — Argentina, Brasil e Peru.” (O'DONNELL, pp.30 e 35)



das pessoas”.

Nesse contexto, assumem relevante papel os direitos humanos, sendo que para sua análise leva-se em conta tanto a importância constitutiva quanto a instrumental dos direitos civis e das liberdades políticas. Assim sendo, para as políticas públicas, essa abordagem influencia questões estratégicas, a exemplo da atenção dada em algumas políticas a público-alvo, especialmente quando se busca contentar o ‘seguimento ideal’ de uma população que, ao menos aparentemente, se mostra inerte.

O reconhecimento da ineficácia da teoria da burocracia aplicada ao setor público brasileiro<sup>196</sup> para fazer frente a uma notória ausência de organização e da desarticulação administrativa de alguns setores do serviço público<sup>197</sup> implicou no reconhecimento da necessidade de fortalecer o controle externo da administração pública nas discussões da Constituinte de 1987, bem como instrumentalizar o relevante papel da descentralização administrativa, com o fito de dinamizar o estado.

A transparência<sup>198</sup> tornou-se, ao menos em tese e paulatinamente na implementação do estado republicano<sup>199</sup>, em redução da corrupção e aumento das eficiências e eficácias das políticas. A partir da ampliação da transparência, amplia-se o equilíbrio entre principal e agente, de modo que a os investimentos realizados possuam os menores riscos, além de garantir a responsabilização através do

---

<sup>196</sup> Ao menos no nível em que se encontrava implementada até o processo de redemocratização.

<sup>197</sup> Assim como a evidenciação de arraigadas práticas corruptas tradicionalmente instauradas e cujo regime militar não somente não as extinguiu como foi em muitos casos por elas cooptado.

<sup>198</sup> Aspecto central na gestão pública, ampliando as informações que são colocadas à disposição dos cidadãos, que poderão utilizar-se de tais dados para a fundamentação das suas escolhas, implicando inclusive.

<sup>199</sup> Em que pese a sensação contrária promovida pela comparação indevida de divulgação de fatos e ocorrências em desconformidade com os princípios gerais que norteiam a administração pública, em período de ausência de liberdade de imprensa com outro em que os veículos de comunicação ampliam sua independência ao ponto de serem por muitos estudiosos considerados verdadeiro “quarto poder”.

desembaraço das relações estatais, assim a transparência é instrumento para o *accountability* (FILGUEIRAS, 2011, p.141-142).

Apesar dos avanços, a perspectiva do cidadão como consumidor de serviços públicos – em muitas das relações estabelecidas com os agentes públicos - o isola do processo decisório de definição da agenda de interesses estatais, minimizando a cidadania. Da maneira como ocorre atualmente, com o monopólio burocrático, os escândalos de corrupção degradam a legitimidade das instituições, prejudicando a governabilidade do sistema político em si.

A transparência – especialmente no período de transição de sua implementação, tal como se vivencia no Brasil hodiernamente - acaba por expor as patologias das instituições, dando maior destaque a corrupção. Exemplo dessa exposição é apresentada por Filgueiras (2011, p.147) ao analisar a percepção da sociedade sobre a corrupção, onde as inovações institucionais de participação da sociedade e do controle judicial são escassas.

A atuação das agências de controle não tem se destacado nos veículos de comunicação de massa tanto quanto as exceções que se apresentam como disfunções dolosas, caracterizadas como corrupção. Como exemplo, tem se a atuação da Polícia Federal, reforçada pela mídia, mas que – em muitos casos de vazamento de informações ou precipitações e uso desproporcional da força - vem sendo questionada pela sociedade em relação ao controle em relação à própria instituição; surgem dúvidas, portanto, sobre a legitimidade e a legalidade da atuação dos próprios órgãos.

A percepção da corrupção no ambiente de representatividade coloca em xeque a relação entre democracia e burocracia, evidenciando que a sociedade não reconhece efetividade ao controle, apesar do seu incremento no Brasil democrático, em grande parte à falta de responsabilização aos agentes estatais que deram causa às práticas corruptas. Percebe-se ainda a pouco permeabilidade do tema nos

processos eleitorais, que se esquivam do tema e apenas reforçam a já consolidada desconfiança da sociedade em relação aos seus representantes.

Vale ressaltar ainda que o caráter inconclusivo das inúmeras propostas de reforma, trazem à tona a falta de integração entre a burocracia estatal, judiciário e sociedade, além de reforçar o caráter privatista com que o aparato estatal é utilizado, caracterizando como essencial a criação de um modelo mais eficiente e que por consequência imporá a redução da corrupção (*ibidem*, 2011, p.150-153).

O custo atrelado às práticas corruptas no Brasil não se restringe ao campo meramente financeiro, causam também uma quebra de confiança nas instituições, reforçam a visão de impunidade, além de trazer uma instabilidade política, gerando, por consequência, uma fratura da legitimidade do estado.

O atual cenário se justifica em virtude do incremento dos controles burocráticos que não foi acompanhado do reforço das instituições de controle, menos ainda da participação social e do controle judicial; ao passo que<sup>200</sup> passa-se a requerer práticas gerencialistas, dadas a dinâmica acelerada de mudanças própria do contexto de fluidez conceitual no campo das ideias e de um índice alucinante de inovações tecnológicas que afetam os procedimentos de gestão e controle. Além de um despertar da sociedade por mais eficácia das políticas, dada a percepção salutar de que deve haver uma relação entre custo e benefício para o principal: o cidadão que requer cada vez mais conscientemente efetivos compromissos republicanos de combate a corrupção.

#### **1.7. Aplicabilidade do marco teórico ao objeto de pesquisa**

Já em sua época, Kelsen (2000, p.26-27) identificava que a democracia enfrenta, mesmo quando já superada de longa data o julgo da autocracia monárquica,

---

<sup>200</sup> Antes mesmo de se completar o ciclo de implementação burocrática.

o que ele denomina de “ditadura partidária”, tanto de esquerda quanto de direita, sendo que para a superação de tal conjuntura identificava a união dos princípios da liberdade e da igualdade como síntese norteadora da organização social e, por fim, da estatal.

No desenvolvimento do raciocínio supra desenvolvido, pondera o citado jurista que para prosperar a sociedade política estado, deve haver um regulamento que ordene as relações entre os homens e entre estes e a entidade a que delegaram o uso da força; no entanto, obtempera que “se devemos ser comandados, queremos sê-lo por nós mesmos [pois, ...] é politicamente livre aquele que está submetido, sim, mas à vontade própria e não alheia” (*ibidem*, p.28).

Nos moldes acima explicitados, concebe-se a liberdade como autodeterminação política do cidadão e, portanto, responsável pela formação da vontade diretiva do estado.

Invoca-se aqui, nesta altura do trabalho, os argumentos daquele a quem tradicionalmente se atribui o feito de delineamento do direito enquanto ciência, para reforçar – como já restou demonstrado – que todas as argumentações e reflexões<sup>201</sup> precedentes se organizam de forma a permitir a adequada análise dos fenômenos das evoluções incrementais positivas da situação patrimonial e fiscal de um ente federado subnacional; mormente a aplicação de normas de gestão da responsabilidade fiscal que foram edificadas para conduzir a resultado diametralmente oposto.

---

<sup>201</sup> Reflexões que se para os juspositivistas, como Bobbio (2006, p.135) podem ser compreendidas como metajurídicas, para os pós-positivistas e neoconstitucionalistas são entendidas como abarcadas pela ciência do direito na dimensão valor. Como diria Reale (2002, p.65), “onde quer que haja um fenômeno jurídico, há sempre e necessariamente, um fato subjacente (fato econômico, geográfico, demográfico, de ordem técnica, etc.); um valor, que confere determinada significação à esse fato, inclinando ou determinando a ação dos homens no sentido de atingir ou preservar certa finalidade ou objetivo; e, finalmente, uma regra ou norma, que representa a relação ou medida que integra um daqueles elementos ao outro, o fato e o valor”.

Sendo a teoria do estado republicano multidimensional, sua aplicação na análise de um fenômeno jurídico não poderia se dar numa dimensão exclusivamente juspositivista, mas se harmoniza à perspectiva tridimensional da ciência do direito; pois, como bem esclarece Reale (*op. cit.*), a tridimensionalidade apregoa que os “fatores (fato, valor e norma) não existem separadamente um do outro, mas coexistem numa unidade concreta [...] de tal modo que a vida do Direito resulta da interação dinâmica e dialética dos três elementos que a integram”.

Desde já pondera-se, de tudo o que se discutiu até aqui sobre a teoria do estado republicano e especialmente quanto às suas repercussões nas análises que se sucederão, que ao reunir em nova abordagem<sup>202</sup> - com vistas à compreender a luz dessa abordagem fenômenos determinantes na comprovação ou não da hipótese de fragilização da situação patrimonial dos entes federados<sup>203</sup> - poder-se-á incorrer no corolário do princípio de Heisenberg<sup>204</sup>; isso porque, “o objeto ao ser observado é sutilmente alterado, pela simples condição de estar a ser observado [...] o sujeito e o objeto da ciência histórica não existem independentemente um do outro” (PALNNER, 1969, p.60).

A título de exemplo, quando o autor da presente tese realizava – em outro momento - pesquisas exploratórias iniciais relativas à pesquisa que fundamentaria sua anterior dissertação de mestrado em direito, pela Pontifícia Universidade Católica de Goiás, se deparou com quase intransponíveis barreiras institucionais para acesso a dados de benefícios e incentivos fiscais, a partir da alegação de que o acesso a tais dados para trabalho acadêmico externo ao ambiente fazendário implicaria em quebra

---

<sup>202</sup> A qual reestrutura e correlaciona elementos dispersos no estado da arte e reformas necessárias nas dimensões das ciências jurídica, econômica, contábeis e da administração.

<sup>203</sup> Isso, em face de simulacros viabilizados por interpretações das normas de gestão da responsabilidade fiscal, contextualizada em dimensão mais abrangente estabelecida pelo direito financeiro pátrio.

<sup>204</sup> Também denominada de teoria de campos.

de sigilo fiscal<sup>205</sup>, mesmo que compilados em relatórios oficiais e adequadamente auditados<sup>206</sup>, foram necessários embates técnico-jurídicos que perduraram vários meses, sendo finalmente superados em decisão proferida em autos administrativos<sup>207</sup>, quando todos os relatórios já tinham sido produzidos por serem compreendidos como úteis por equipes técnicas mais progressistas, compostas por Gestores Governamentais<sup>208</sup> do Tesouro e por Auditores Fiscais da Receita Estadual<sup>209</sup> da Receita Estadual de Goiás, com destaque para a sensibilidade da Gerência de Informações Econômico-Fiscais.

Foi necessário, para uma solução do imbróglio, utilizar-se das prerrogativas de requerimento inicial de documento já existente e representações para eventuais sanções pelo descumprimento das disposições constitucionais, Lei de Acesso à Informação (LAI)<sup>210</sup> e regulamentos estaduais<sup>211</sup>.

---

<sup>205</sup> O sigilo fiscal, conforme definido no artigo 198 do Código Tributário Nacional, somente é quebrado se o dado disponibilizado estiver em nível de desagregação que permita visualizar a situação econômico-financeira específica de um dado contribuinte; mesmo assim, tal restrição é mitigada em algumas circunstâncias, a exemplo dos dados de créditos da Fazenda Pública inscritos em dívida ativa e seus respectivos polos passivos. Este trabalho optou por restringir-se a requerer dados da Receita Estadual de Goiás desagregados somente em nível necessário e suficiente às inferências de eventuais correlações entre o desenvolvimento humano e o nível de benefícios fiscais.

<sup>206</sup> Embora fora proposto que a modelagem teórica seria desenvolvida pelo pesquisador e, após validação com técnicos de diversos departamentos (como de fato ocorreu), seria aplicada na geração de relatórios de interesse institucional e acadêmico, sendo que a operacionalização da garimpagem e tratamento dos dados não implicariam em custos adicionais à administração.

<sup>207</sup> Processo Administrativo nº 201300004067695

<sup>208</sup> O artigo 3º da Lei estadual nº 16.921/2010, estabelecem as competências dos Gestores Governamentais no Estado de Goiás.

<sup>209</sup> O artigo 4º da Lei estadual nº 13.266/1998, estabelecem as competências dos Auditores Fiscais da Receita Estadual em Goiás.

<sup>210</sup> Lei nº 12.527/2011.

<sup>211</sup> Artigo 5º, XXXIII e XXXIV, 'a', da Constituição da República Federativa do Brasil, regulamentado na espécie pela LAI e Lei estadual nº 18.025/2013.

A partir do processo administrativo correlato aos fatos supra narrados, foi possível acesso a dados agregados por município<sup>212</sup> mesmo que em séries não completas, em todas as modalidades, quanto à: a) créditos outorgados; b) financiamentos do ICMS nos programas e subprogramas do “Fomentar”<sup>213</sup> e “Produzir”<sup>214</sup>; c) redução de base de cálculo, de um universo de operações específicas; e d) isenções fiscais.

Deve-se destacar nesse exemplo que os dados acima relacionados poderiam e deveriam ser facilmente acessíveis a partir da divulgação dos Termos de Acordo de Regime Especial (TAREs) assinados pela Fazenda Pública para com determinadas castas de contribuintes beneficiários de incentivos e benefícios fiscais dos programas supracitados e eventualmente outros, bem como os dados de sua concessão e progressivo gozo ao longo das competências mensais, bimestrais, quadrimestrais e anuais, deveriam ser publicados nos portais de transparência, caso o conceito de *tax expenditure* fosse adotado no Brasil para efeito da gestão da responsabilidade fiscal.

Não obstante, os embates estabelecidos para acesso aos dados propiciaram, posteriormente, repercussões externas que fomentaram reavaliação de políticas institucionais<sup>215</sup> como exemplificaram, o olhar mais rigoroso quanto aos registros contábeis e comunicações dos índices de renúncia fiscal e suas compensações pela STN quando das reavaliações das posteriores revisões do Programa de Reestruturação e Ajuste Fiscal do Estado de Goiás e, após longa

---

<sup>212</sup> Desconfigurando qualquer dos requisitos para aplicação do instituto do sigilo fiscal.

<sup>213</sup> Lei estadual nº 9.489/1984.

<sup>214</sup> Lei estadual nº 13.591, de 18 de janeiro de 2000

<sup>215</sup> Tais como algumas publicações das análises dos resultados em estudos do Programa de Pesquisas em Finanças Públicas da Escola de Administração Fazendária (ESAF).

discussão, a inclusão progressiva dos TAREs no portal de transparência do Poder Executivo goiano, a partir de 2017.

Ampliando a perspectiva ao nível nacional, pode-se rememorar que durante os governos Collor, por exemplo, em virtude do processo de *impeachment*<sup>216</sup> e de Itamar Franco, dado a sua brevidade, não houveram mudanças significativas no sentido do cumprimento progressivo das normas programáticas, com vistas a contribuições incrementais para a plenitude do republicanismo; embora se reconheça medidas como a criação do Código de Ética Profissional do Servidor Público Civil da Administração Federal e um temporário enxugamento do aparato estatal.

Um planejamento mais consistente nesse sentido e avanços mais significativos tiveram início no governo de Fernando Henrique Cardoso, com a criação do Ministério da Administração e Reforma do Estado, a efetivação ou retomada de medidas com potencial de conduzirem o aparato do estado ao modelo gerencialista, aperfeiçoamento dos mecanismos de gestão com a utilização de métodos e ferramentais usados no âmbito privado; não se ignora, contudo, como alerta Filgueiras (2011, pp.134-137), a influência de órgãos internacionais como o Fundo Monetário Internacional<sup>217</sup> e o Banco Mundial<sup>218</sup>, que exigiram tais medidas em contrapartida aos benefícios concedidos, em especial quanto às condições necessárias ao reperfilamento da dívida pública internacional ou concessão de novos financiamentos em condições mais favoráveis.

---

<sup>216</sup> Que minou a sua governabilidade e consequente capacidade de promover mudanças quanto à organização burocrática do Estado.

<sup>217</sup> A exemplo de avaliações das governanças corporativas dos governos nacionais e – em alguns casos - subnacionais realizados pelo FMI (2008, *passim*)

<sup>218</sup> Pode-se, ainda, citar como exemplo as diretrizes sobre prevenção e combate à fraude e à corrupção do BIRD quando de financiamento de programas para resultados, nas quais se encontram desde configuração de prática corrupta, até sua diferenciação de fraude, definição de conluio e praxe coercitiva ou obstrutiva (BIRD, 2015, *passim*).



A diminuição no tamanho do estado foi reconhecida como premissa a implantação das reformas supra dispostas, juntamente à profissionalização da gestão administrativa. Apesar das mudanças implantadas, alguns pontos essenciais não foram objetos de reforma, por receio do governo em perder o controle sobre alguns aspectos relativos ao processo decisório e da questão fiscal, neste mesmo sentido a formulação das políticas públicas manteve-se na perspectiva burocrática (*ibidem*, 2011, pp.138-19).

No contexto acima, os déficits de profissionalização da burocracia estatal, eficiência dos serviços prestados, efetividade das políticas públicas e de transparência nas relações entre estado e sociedade, mantiveram práticas patrimonialistas e sistematizações de *rent-seeking* que – mesmo na teoria da burocracia – são compreendidos como certas disfunções, mais comumente denominadas como corrupção, culturalmente tidas como inata a histórica atuação estatal brasileira; cenário em que as relativamente recentes alterações na legislação e no aparato institucional, tais como a Lei de Responsabilidade Fiscal que, embora com dispositivos elaborados dentro de uma tecnicidade com composição harmônica de parte dispositiva e consequente coerção por seu descumprimento, numa perspectiva histórico-social pode ser compreendida - em larga medida – bem mais como programática do que determinante, quando verificada sua eficácia numa perspectiva mais ampla temporal e dimensionalmente.

O realismo político, ao qual os analistas conjunturais das ciências políticas ou da administração comumente acabam por sucumbir frente aos resultados postos já em preliminares pesquisas exploratórias, relaciona que as ações dos formuladores de políticas públicas não representam toda a comunidade política<sup>219</sup> sendo facilmente determinável quando se conhece os níveis de força dos grupos de pressão; deste modo, o único fator determinante é o poder e a maneira com que é partilhado entre os

---

<sup>219</sup> O que de certa forma facilita as sistematizações de *rent-seekings*.

diversos grupos, onde as mudanças significativas depende da alteração na distribuição do poder entre estes grupos (Etzioni, 2010c, p.292), por meio de uma reestruturação organizacional. Numa perspectiva de direito constitucional, poder-se-ia invocar, com conclusões similares, Lassalle (1980, p.18)<sup>220</sup> que, ao ofertar uma perspectiva de realismo jurídico à força normativa da constituição, analisa sua efetividade e eficácia a partir da conjunção, em proporções de força e/ou representatividade efetiva, dos fatores reais de poder.

Para Gustavo Binenbojm (2017, p.169), a crise de legitimidade moderna afeta não somente as instituições, mas passou a alcançar também os diplomas legais, que não mais trazem as balizas do comportamento em sociedade, muito menos a de exprimir os anseios do povo. Esse fracasso como projeto jurídico-político comprometeu a racionalização da vida social e do mundo, perspectiva que coaduna com o raciocínio supra esposado.

Se considerados os corolários da teoria da escolha pública (TEP) - *public choice theory* – entendendo que, na espécie, eles se aplicam à formulação de uma políticas de restrições e sanções para o fomento da gestão da responsabilidade fiscal, pode-se adotar, *a priori*, que agentes políticos buscam objetivos tecidos em projetos pessoais de poder ou interesses de outra natureza – sendo que, na melhor das hipóteses, esses objetivos implicam materialização de ações cuja a motivação formal e sua externalidade prática coadunam com o interesse público e as premissas gerais das responsabilidades sociais, econômicas, fiscais, ambientais e culturais de um estado republicano.

---

<sup>220</sup> Nas palavras do próprio Lassalle (op. cit.): “os fatores reais do poder que regulam no seio de cada sociedade são essa força ativa e eficaz que informa todas as leis e instituições jurídicas da sociedade em apreço, determinando que não possam ser, em substância, a não ser tal como elas são”.

As ações dos agentes públicos, longe quão se encontra a concretização da teoria do estado republicano na realidade pátria, não necessariamente vão ao encontro daqueles almejados pela sociedade, com vistas ao exercício de uma plena cidadania. É nesse contexto que se invoca os estudos do premiê Nobel, Buchanan (2003, *passim*), que os classifica de “política sem romance”: dos corolários e fundamentos de suas pesquisas no que foi denominado economia constitucional, examina-se a forma pela qual algumas normas constitucionais restringem as escolhas e atuação de certos agentes, naturalmente interessa a este trabalho aquelas relacionadas direta ou indiretamente à gestão da responsabilidade fiscal e/ou a repercussões em fragilização da situação patrimonial dos entes federados, com destaque para os subnacionais estados.

Em abordagem interdisciplinar da teoria econômica aplicada às ciências jurídicas, tal como o que ficou convencionado como disciplina da análise econômica do direito<sup>221</sup>, pode-se invocar a teoria econômica do crime, cujo grande precursor possivelmente seja outro premiê Nobel, Becker (1968, *passim*), especialmente a partir da publicação de sua obra Crime e Castigo.

Poder-se-ia argumentar que o nível de disfunções na gestão da responsabilidade fiscal na administração pública brasileira – especialmente no que eventualmente estiver correlacionado com a fragilização da situação patrimonial de dado ente federado - advém do modelo eleitoral, sendo premente uma reforma política que aprimore o sistema representativo; tal liame lógico conduziria a uma busca de soluções para as questões de governança e governabilidade, bem como seus reflexos na situação fiscal e patrimonial, a partir principalmente de pesquisas por um modelo

---

<sup>221</sup> A análise econômica do direito se desenvolveu a partir da aplicação das teorias da escolha racional (TER) e teoria da escolha pública (TEP) aplicada à análise da eficácia das normas, no que condiz a aplicação das restrições e sanções, a partir de estudos pioneiros, tais como a obra *Theory of games and economic behavior* de Jhon von Neuman e Oskar Morgenstern, bem como os estudos de Jhon Harsanyi e Jhon Nash.

de sistema eleitoral que fechassem as portas da democracia representativa ao agente não *accountable*.

Por simples inspeção, verifica-se que mesmo no plano normativo e/ou dinâmicas eleitorais das mais consolidadas democracias, em países cujo Índice de Desenvolvimento Humano (IDH) reforça as dimensões do exercício de uma liberdade igual<sup>222</sup>, não se observa tal modelo; isso remete, quando aplicada a teoria da escolha racional ao estudo jurídico, ao retorno do foco na coercitividade do direito e na necessidade de instituições da sociedade política estado que sejam capazes de exercê-la em prol da garantia de efetividade, eficiência e eficácia do direito posto.

Considerando o supra esposado raciocínio, poder-se-ia adotar aprioristicamente, ao menos em tese, que o agente público decide por agir ilegalmente ou não de maneira racional; ou seja, quando no livre exercício de suas faculdades mentais, sendo civilmente capaz e livre de coação irresistível ou determinação hierárquica<sup>223</sup> – esta ao menos formalmente legal – o transgressor pondera a relação entre custo (de uma eventual identificação de sua prática, bem como o risco de ser punido, calculado em face da efetividade, eficiência e eficácia da parte do aparelho do estado voltada à prevenção e correição) e, ainda, os eventuais ganhos decorrentes da contravenção ou crime.

Tomada a corrupção no setor público – por exemplo - como a praxe que se pretende inibir num estado republicano, a teoria econômica do crime pode ajudar a identificar em tempo os equívocos dos *policymakers*, sugerindo a importância de

---

<sup>222</sup> Um dos pressupostos para o pleno exercício da cidadania, sob a ótica da teoria do estado republicano.

<sup>223</sup> Isso porque, se nem mesmo crime se configura quando o ato é cometido sob coação irresistível – seja a moral que elimina a culpabilidade, por não ser exigida conduta diversa, ou a física que desconfigura a tipicidade – ou por obediência à ordem hierárquica, cujo vício de motivação ou suas consequências conjunturais não poderiam ser de plano alcançadas pelo agente e, portanto, não se apresenta manifestamente ilegal – nos termos do código penal brasileiro, que em seu artigo 22, após o advento da Lei nº 7.209/1984 - muito menos há de se esperar de sanção administrativa.

instituições que de fato consigam descobrir e inibir as condutas desonestas, bem como adaptar os arranjos de restrições e sanções e, em consequência, as normas legais, sem incorrer na tentação de se afrontar as garantias de contraditório e ampla defesa.

Num liame lógico em abstrato, para a análise de dados à luz da modelagem de incentivos – seja na forma de sanções que, como já dito, podem assumir dimensões positivas ou negativas – a interação com órgãos e técnicos em diversas áreas responsáveis pelos planejamento, gestão, controle e/ou fiscalização durante a fase exploratória da pesquisa, pode implicar em indução de reflexão e eventualmente de alteração de praxes: o que tem exigido um maior esforço em manter atualizados os dados utilizados na pesquisa operacional desenvolvida especialmente no segundo capítulo.

O efeito acima descrito, em certa medida, pode ser minimizado pelas abordagens interdisciplinares e, no caso do presente estudo, dando maior ênfase em seus reflexos jurídicos – cuja aplicabilidade pode ser analisada em abstrato - ao menos no âmbito interpretativo, a partir, por exemplo, da historicidade ou evolução do comportamento de indicadores; pois, a interpretação pura e simplesmente de retratos de situações patrimoniais – extraídos mecanicamente dos relatórios contábeis dos entes federados e sua consolidação nas contas nacionais - não permitiriam compreender os fenômenos dos quais derivam, ou são derivados, disfunções do modelo de gestão da responsabilidade, enquanto expressão de fundamentos e objetivos fundamentais da república brasileira, em abordagem orientada pela teoria do estado republicano, tal como declarado na Carta Política pátria de 1988<sup>224</sup>.

Embora contemporaneamente se reconheça que o combate a corrupção depende da clareza das relações do estado, por si só isso não significa uma melhoria

---

<sup>224</sup> Entendida nessa reflexão como um instrumento síntese ou manifestação do contrato social refundante da correlata sociedade política, num contexto de redemocratização.

no controle da corrupção ou um aprimoramento do *accountability*. Filgueiras (2011, pp.143-144) destaca que, no caso brasileiro, houve uma desconexão entre controle de corrupção e responsabilização de tais agentes. Isso ressalta que a transparência isoladamente<sup>225</sup> não é capaz de promover o incremento da eficiência da gestão pública, mormente porque as políticas públicas ficaram apartadas do modelo gerencial, afastando a atuação da sociedade civil e do Judiciário de seu controle.

Pelo supra exposto, apesar do aumento da transparência da ação estatal, o desempenho aquém das instituições de controle<sup>226</sup> combinado ao controle judicial, estruturado num ativismo fiscalmente inconsequente, bem como déficits de participação social que promoveria o efetivo controle do principal sobre o agente, reforçam tendências de que muitas das mudanças sejam de caráter meramente burocrático-administrativo. Isso, por sua vez, estimula praxes cuja evidenciação repercutem como escândalos de corrupção, conduzindo a ciclos viciosos de enfraquecimento da legitimidade institucional<sup>227</sup> para que a sociedade política democrática conduza as reformas necessárias à retomada do desenvolvimento em todas as dimensões da sustentabilidade, essenciais a uma necessária evolução dos índices de desenvolvimento humano.

Pode-se considerar que o ideal iluminista de dispositivo legal como produto da razão dos representantes do povo, destinados a regular os diversos assuntos da sociedade ruiu a partir do momento em que aquele não conseguia se quer atender aos objetivos a que se propunha, tanto na perspectiva do estado liberal quanto do estado social. É nesse cenário que, por exemplo, Binenbojm (2017, p.170) elenca

---

<sup>225</sup> Tal como implementada em função da LRF, com as adequações da Lei da Transparência, e Lei de Acesso à Informação.

<sup>226</sup> Focados essencialmente em formalidades típicas da aferição de eficiência *stricto sensu*.

<sup>227</sup> Paradoxalmente promovidos por estratos do estado do espetáculo.

extensa lista de razões para a falibilidade da lei em geral e da legalidade administrativa.

O que se discutirá nos próximos capítulos serão reflexos práticos de mecanismos que foram idealizados ou reinterpretados, transformados em marcos legais para uma reforma da gestão pública e suas dinâmicas interativas com a organização do estado, com vistas a que o seu aparelho – e por consequência as políticas por ele geridas – passe a refletir não só mais eficiência e eficácia, mas também mais adequação ao regime democrático, ao qual deve servir de ferramenta, como diria Bresser-Pereira (2009a, p.230).

## **CAPÍTULO II – DO CASO GOIÁS**

Embora o Produto Interno Bruto (PIB)<sup>228</sup> goiano, tenha subido mais do que a média brasileira, em sucessivos exercícios orçamentários-financeiros<sup>229</sup>, como demonstram estudos do Instituto Mauro Borges de Estatísticas e Estudos Socioeconômicos (IMB), superando e vários momentos a aceleração de crescimento dos gigantes nacionais, tais como São Paulo e Minas Gerais, não se pode olvidar a crise fiscal em que se encontra o Estado e os entraves que promove na estruturação de um desenvolvimento calcado em pilares de sustentabilidade, tais como o econômico, fiscal e social.

Com uma matriz econômica eminentemente agropecuária e uma predominância do setor de serviços entre os empreendimentos formais, tendo o seu

---

<sup>228</sup> Soma de todas as riquezas geradas no Estado.

<sup>229</sup> **Tabela 1** – Produto Interno Bruto 2010-2017

Ano	Valores Correntes (R\$ milhão)		Taxas de Crescimento (%)	
	Goiás	Brasil	Goiás	Brasil
2010	106.770	3.885.847	...	...
2011	121.297	4.376.382	5,8	4,0
2012	138.758	4.814.760	4,5	1,9
2013	151.300	5.331.619	3,1	3,0
2014	165.015	5.778.953	1,9	0,5
2015	173.632	5.995.787	-4,3	-3,5
2016*	178.948	6.266.895	-2,8	-3,5
2017*	189.129	6.593.000	1,9	1,0

**Fonte:** IMB (2012, 2013, 2015, 2017, 2018) – Adaptada pelo autor.

\* Estimativa (indicadores ainda não fechados oficialmente)



processo de industrialização calcado em concessões de incentivos e benefícios fiscais a dados setores, observa-se uma renda *per capita* abaixo da média nacional<sup>230</sup>.

## 2.1. Conjuntura econômico-fiscal de Goiás

O resultado da balança comercial goiana em 2017 já demonstrava uma recuperação frente aos resultados ruins de 2015 – sobrepostos ao cenário nacional de crise fiscal - e uma leve recuperação ocorrida em 2016. As exportações cresceram 16,4% (dezesesseis inteiros e quarenta décimos por cento) e as importações 22,5% (vinte e dois inteiros e cinco décimos por cento), como demonstram os dados analisados no último anuário estatístico publicado pelo IMB (2018, pp.94-102).

Não obstante o raciocínio supra explicitado, verifica-se que a recuperação da receita pública não se deu em níveis satisfatórios à promover o equilíbrio das contas públicas, numa perspectiva harmônica aos marcos legais da gestão da responsabilidade fiscal, quando observadas as ressalvas das contas anuais dos últimos exercícios, embora aprovadas pelo Poder Legislativo, bem como o Parecer

---

<sup>230</sup> **Tabela 2** – Produto Interno Bruto *per capita* 2010-2017

<b>Ano</b>	Valores Correntes (R\$)	
	Goiás	Brasil
2010	17.783,32	20.371,64
2013	23.470,48	26.445,72
2014	25.296,60	28.500,24
2015	26.265,32	29.326,33
2016*	26.725,23	30.410,31
2017*	27.457,63	31.748,87

**Fonte:** IMB (2012, 2015, 2017, 2018) - Adaptada pelo autor.

\* Estimativa (indicadores ainda não fechados oficialmente)

Prévio<sup>231</sup> das Contas Anuais do Governador do exercício de 2018 que, embora não julgadas, recomenda a sua reprovação.

No cenário geral, o saldo da balança comercial tem permanecido positivo desde o final de um ciclo de ajustes fiscais no período de 2007-2010, coincidente com uma retração econômica de alguns setores em dimensões internacionais.

**Gráfico 1 – Evolução da balança comercial goiana 2005-2017**



**Fonte:** IMB e MDIC (Goiás; 2007, 2009, 2011, 2013, 2015, 2018).

Como pode ser observada divergências entre os dados referentes aos gastos (despesas) com pessoal extraídos do Portal da Transparência do Estado de Goiás, no comparativo entre o Relatório Resumido de Execução Orçamentária (RREO) do 6º bimestre de cada exercício e do Relatório de Gestão Fiscal (RGF) do último quadrimestre de cada e respectiva competência anual, para uma análise preliminar dos resultados e consequências do histórico de gestão fiscal, optou-se pela utilização para comparação dos dados consolidados referentes ao RREO, RGF e também uma média entre ambos; no entanto, em se tratando das deduções da despesa com pessoal, utilizou-se a média percentual auferida mediante cálculo realizado conforme dados extraídos do RGF para cada exercício, em se tratando das

<sup>231</sup> Goiás (2019, pp.1-11)

projeções para os anos de 2019-2023. Utilizou-se, ainda, a média dos últimos quatro anos executados constantes do anexo Evolução da Receita do Tesouro da LOA 2018<sup>232</sup>, adicionados os devidos índices de crescimento referentes à cada cenário, conforme metodologia de cálculo exposta pelo Manual de Demonstrativos Fiscais (MDF) 8ª edição, publicado no dia 29/12/2017.

A metodologia supra explicitada permitiu no segundo semestre de 2017, com a evolução da pesquisa, a consolidação de série histórica (2014-2017) e projeção (2018-2023) que são demonstradas na tabela 3, a qual tece um quadro comparativo da evolução com projeção da receita macro, bem como na tabela 4, ofertando um quadro comparativo da evolução com projeção da despesa macro.

**Tabela 3 - Comparativo da evolução com projeção da receita macro**

R\$ milhões

RECEITA CORRENTE	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023
RECEITA TRIBUTARIA	14.592	15.512	16.347	18.089	18.153	19.140	20.144	21.202	22.303	23.462
IMPOSTOS	14.586	15.511	16.262	18.021	18.118	19.103	20.104	21.158	22.257	23.414
IMPOSTOS S/ O PATRIMONIO E A RENDA	1.985	2.427	2.712	2.990	3.120	3.283	3.453	3.632	3.821	4.020
IMPOSTOS S/ A RENDA E PROVENTOS QUALQUER NATUREZA	921	1.101	1.193	1.313	1.457	1.531	1.608	1.690	1.778	1.871
IMPOSTOS S/ A PROPRIEDADE DE VEIC. AUTOMOTORES	887	1.029	1.279	1.314	1.400	1.473	1.550	1.630	1.715	1.804
IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO	177	296	240	363	263	279	296	312	328	345
IMPOSTOS S/ A PRODUÇÃO E A CIRCULAÇÃO	12.602	13.084	13.549	15.032	14.998	15.819	16.651	17.526	18.436	19.394
TAXAS	6	1	85	68	35	38	41	43	45	48
RECEITA PATRIMONIAL	226	46	47	73	82	86	90	94	99	105
RECEITA AGROPECUARIA	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
RECEITA DE SERVIÇOS	0	0	0	23	49	50	52	54	57	60
TRANSFERENCIAS CORRENTES	4.224	4.452	5.027	5.161	5.387	5.677	5.975	6.286	6.612	6.956
OUTRAS RECEITAS CORRENTES	361	320	587	409	520	547	576	605	636	669
RECEITAS DE CAPITAL	1.805	742	89	1.815	312	109	52	72	74	78
OPERAÇÃO DE CREDITO	1.797	556	34	475	104	0	0	0	0	0
ESTIMATIVA CONFORME PL. 5093/2017	0	0	0	0	200	77	0	0	0	0
ALIENAÇÃO DE BENS	8	0	0	1.057	3	18	33	49	51	53
OUTRAS RECEITAS DE CAPITAL	0	186	54	283	6	14	19	23	24	25
DEDUÇÕES	-6.198	-6.499	-7.033	-7.561	-7.614	-8.030	-8.453	-8.896	-9.358	-9.845
TOTAL DA RECEITA DO TESOURO	15.010	14.573	15.064	18.010	16.690	17.623	18.566	19.559	20.573	21.642
TOTAL DA ADM. DIRETA, OUTROS PODERES E MP	159	84	78	211	274	284	295	310	327	344
TOTAL DA RECEITA DAS AUTARQUIAS / FUNDAÇÕES	1.684	1.680	1.991	2.056	2.088	2.201	2.318	2.439	2.566	2.699
TOTAL DA RECEITA DOS FUNDOS ESPECIAIS	3.319	3.602	4.040	4.086	5.184	5.429	5.692	5.977	6.289	6.617
TOTAL DA RECEITA DAS EMPRESAS (ESTIMADA)	865	849	863	669	729	774	816	858	903	950
TOTAL GERAL	21.037	20.789	22.036	25.031	25.165	26.268	27.557	29.002	30.508	32.094

**Obs:** dados do ano de 2014 a 2017 refere-se ao anexo X conforme publicado na LOA 2018 e projeções (2019 a 2023).

<sup>232</sup> Ao que se refere o anexo X da norma em comento.

Conforme se observa na evolução dos Relatórios de Gestão Fiscal, Relatórios Resumidos de Execução Orçamentária e Balanço Geral do Estado de Goiás em 2018, as projeções se confirmaram com margem de erro de 3,1%, uma vez que a receita realizada foi de R\$ 24,4 bilhões, em que pese que durante o exercício o Poder Executivo encaminhou uma atualização da projeção para R\$ 27,3 bilhões desconexa dos indicadores econômicos e fiscais para o exercício (GOIÁS, 2019b, p.17).

**Tabela 4 - Comparativo da evolução com projeção da despesa macro**

	R\$ milhões									
DESPESA	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023
<b>DESPESA CORRENTE</b> (EXCETO TRANSF. CONST. E L. EG.)	<b>15.569</b>	<b>16.799</b>	<b>17.934</b>	<b>19.847</b>	<b>22.147</b>	<b>21.150</b>	<b>22.261</b>	<b>23.439</b>	<b>24.656</b>	<b>25.937</b>
PESSOAL E ENCARGOS	10.290	11.253	11.835	13.124	14.755	15.552	16.369	17.236	18.130	19.072
DEDUÇÕES METODO STN	1.840	2.140	2.019	2.299	2.637	2.779	2.925	3.080	3.240	3.408
DEDUÇÕES METODO GOIAS	0	0	0	4.058	4.562	4.808	5.061	5.329	5.606	5.897
JUROS E ENCARGOS DA DIVIDA	1.054	1.009	927	970	1.041	1.097	1.155	1.216	1.279	1.345
OUTRAS DESPESAS CORRENTES	4.225	4.537	5.172	5.752	6.352	6.695	7.047	7.420	7.805	8.211
<b>DESPESA DE CAPITAL</b>	<b>4.317</b>	<b>2.758</b>	<b>1.580</b>	<b>2.312</b>	<b>1.713</b>	<b>1.806</b>	<b>1.901</b>	<b>2.001</b>	<b>2.105</b>	<b>2.214</b>
INVESTIMENTOS	2.294	1.025	516	1.270	918	968	1.019	1.073	1.128	1.187
INVERSOES FINANCEIRAS	388	88	50	174	70	74	78	82	87	91
AMORTIZAÇÃO DA DIVIDA	1.635	1.644	1.014	868	725	764	804	846	890	937
RESERVA DE CONTINGENCIA	0	0	0	0	376	396	417	439	462	486
AJUSTES (dif. ajust. em balanço, superavit/deficit, rest. a pg, etc)	1.151	1.231	2.522	2.872	929	2.916	2.978	3.122	3.285	3.456
<b>TOTAL</b>	<b>21.037</b>	<b>20.789</b>	<b>22.036</b>	<b>25.031</b>	<b>25.165</b>	<b>26.268</b>	<b>27.557</b>	<b>29.002</b>	<b>30.508</b>	<b>32.094</b>

**Obs:** \* Dados do ano de 2014 a 2017 - refere-se ao anexo do RREO e RGF - conforme publicado no portal da transparência de Goiás 2018 e projeções (2019-2023).

\* \* Dados de 2018 referem-se a LOA publicada (ajustada em face do que dispõe o artigo 42, da LRF).

\*\*\* Despesas com Pessoal das projeções de 2019-2023 ajustadas aos comandos da EC nº 54/2017 de Goiás.

A partir do conceito de Receita Líquida Real (RLR)<sup>233</sup>, utilizado pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN) como parâmetro dos Programas de Reestruturação e Ajuste Fiscal (PRAF) dos Estados<sup>234</sup>, pode-se avançar numa análise

<sup>233</sup> Conceito introduzido no ordenamento jurídico por meio da Lei nº 9.496/1997, em seu artigo 2º, como uma estratégia de evitar as diversas investidas dos entes federados de obstaculizar uma padronização e comparabilidade da situação financeira real e sua capacidade de pagamento, ao menos para efeito de novo comprometimento do fluxo de pagamento por operações de crédito de longo prazo.

<sup>234</sup> Para os municípios, o conceito de RLR está definido na Medida Provisória nº 2.185/01.

das consequências patrimoniais dos resultados da gestão da responsabilidade fiscal em Goiás nos últimos exercícios.

Nos termos das normas de direito financeiro que informam a praxe contábil, o cálculo da RLR é realizado considerando a receita realizada nos doze meses anteriores ao mês imediatamente anterior àquele em que se estiver apurando, excluídas as receitas provenientes de operações de crédito, de alienação de bens, de transferências voluntárias ou de doações recebidas com o fim específico de atender despesas de capital e, no caso dos Estados, as transferências aos Municípios, por participações constitucionais e legais.

Por força da Lei nº 10.195/2001 – já após a edição da LRF – no cálculo da RLR passou-se a excluir da receita realizada as deduções - tratadas na Lei nº 9.424/96 – no que condiz àquelas provenientes do Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino fundamental e de Valorização do Magistério – FUNDEF.

A RLR é apurada a partir dos dados de balancetes enviados pelos entes federados e seus valores são calculados e divulgados mensalmente pela STN.

A Portaria STN nº 79, de 31 de janeiro de 2018, fixou a RLR do Estado de Goiás nos últimos 12 meses - para pagamentos realizados no mês de fevereiro/2018 – em R\$ 16,640 bilhões, implicando em 1/12 avos (média mensal) de R\$ 1,39 bilhões, o que é manifestamente insuficiente para poder fazer frente às suas despesas, especialmente as de caráter continuado para o mesmo período, como se pode deduzir da Tabela 5.

O contexto supra explicitado implica em natural elevação da dívida pública ou redução de seus ativos; pois de uma forma direta ou indireta, o Estado irá lançar mão de ativos ou contrair novos passivos para fazer frente ao montante de suas despesas. Tal cenário aponta, ao menos preliminarmente, para a fragilização da

situação do patrimônio líquido da entidade estatal Goiás, em face do acúmulo de déficits que uma vez concretizados implica, o menos, em uma diminuição do patrimônio líquido, além das implicações qualitativas nas diferentes contas patrimoniais.

## **2.2. Capacidade governativa e governabilidade do estado goiano**

Acertadamente Gustavo Binenbojm (2017, p.175) critica a atuação frenética do governo no processo legislativo, intervindo mais fortemente na produção das leis do que sendo mero destinatário da limitação administrativa decorrente dos diplomas legais também contribuem para esse fenômeno. Isso se deve em grande parte à gama de meios garantidos ao Executivo de poder intervir na produção legal, havendo uma inversão da separação de Poderes, de modo que o governo passa a reger todo o processo e quando muito utiliza-se de sua base no legislativo para garantir a proteção de seus interesses.

O federalismo nacional após o advento da Constituição de 1988 é marcado pela elevação da carga tributária, mas, contraditoriamente, por uma redução da parcela de repasse aos Estados e o incremento do montante pertencente à União, além de uma redução na autonomia dos entes federativos subnacionais que passaram a ter grande parte de seus recursos vinculados pela própria Carta Magna em setores como saúde e educação.

É contextualizado no cenário acima descrito que Bresser-Pereira (2009a, p.285) propõe a reforma da gestão pública nos moldes apregoados na teoria do estado republicano; nesse cenário, os contratos de gestão entre os agentes e o principal – formalizados por meio de documentos firmados com os representantes eleitos – e pelos quais tanto a organização desconcentrada como a descentralizada – neste caso por agências ou organizações sociais – se vinculam ao ministério supervisor mediante um conjunto de indicadores de desempenho e, mais amplamente, um plano

estratégico. Nesse diapasão, pode-se afirmar que um típico contrato de gestão abarca: a) a missão, os objetivos estratégicos e as metas da organização; b) indicadores de desempenho; c) meios e condições necessárias para a execução de compromissos formais, sobretudo alocações orçamentárias e de pessoal; d) processos de avaliação a serem seguidos pela organização e pelo ministério supervisor; e e) mecanismos de transparência e controle social.

Não obstante os méritos do modelo, evidencia-se que para medir o desempenho institucional se faz necessário coletar dados por metodologia e periodicidade certificada e auditável e - como o desenvolvimento de novos dados pode ser dispendioso - os agentes públicos recorrem à análise da relação entre custo e benefício; assim, por uma motivação que formalmente se apresenta legítima, muitas vezes limita sensivelmente os investimentos em monitoramento de dados sensíveis à correção de eventuais distorções das políticas públicas implementadas, bem como em sistemas de informação que permitam uma análise e divulgação de dados em formatos e relatórios que permitam uma melhor dinâmica entre os diversos tipos de controle – especialmente o social – e as fases de planejamento, execução e ajustes.

No contexto supra exposto e a título de exemplificação de praxe que compromete não somente o princípio da moralidade, mas os da eficiência, podendo ter graves repercussões no equilíbrio fiscal, em face dos gastos com pessoal, pode-se observar que os esforços do Executivo para manter a governabilidade – muitas vezes às custas de aspectos moralmente reprováveis como nepotismo e indicações políticas de membros de outros poderes com funções de controle externo, especialmente do Legislativo, mas não excluindo casos comprovados de participação nessa praxe de membros do Judiciário e de órgãos de destaque constitucional como Ministério Público e Corte de Contas, ocorrências que em larga escala se verifica ser sem a devida qualificação técnica – pode comprometer substancialmente a governança.

No aspecto organizacional da sociedade política, em Goiás a reforma administrativa<sup>235</sup> para implementação do modelo burocrático e combate as práticas patrimonialistas ocorre inicialmente no governo de Pedro Ludovico Teixeira, especialmente após a transferência da sede do governo estadual para Goiânia na década de 1930 (CAMPOS, 2009, p. 11-14); paulatinamente, a mudança da capital para Goiânia e sua proximidade de Brasília, já em meados do século XX, impondo uma certa independência do poder público quanto ao julgo das antigas oligarquias, permitiu um certo nível de implementação da teoria da burocracia (*ibidem*, pp. 14-15). Já a segunda significativa reforma no Estado de Goiás, cujo discurso conduz a um viés gerencialista, é iniciada a partir de 1961 pelo governo do Mauro Borges Teixeira<sup>236</sup>, que reorganiza a estrutura administrativa, apontando tanto para a desburocratização, quanto para a melhor estruturação dos órgãos de planejamento e controle dos atos estatais; a ideologia claramente desenvolvimentista que alimentou essa reforma é expressa, ainda, no Plano de Desenvolvimento Econômico de Goiás que se espelhou no planejamento do governo de Juscelino Kubitschek. No entanto, Mauro Borges Teixeira - que é eleito com adesão de grupos progressistas, mas essencialmente pelo apoio das forças hegemônicas que deram suporte político a seu pai, Pedro Ludovico Teixeira – ao “tentar implantar uma administração planejada e estabelecer relações políticas de tipo racional, entraria fatalmente em choque com os representantes mais tradicionais” das forças políticas da base de seu pai. (RABELO, 2009, p.51).

Prosseguindo o Estado de Goiás em movimentos não lineares, entre períodos de maior burocratização e outros de desburocratização, não tendo ainda introjetado de forma significativa na cultura organizacional o modelo gerencial - apesar de certa modernização tecnológica - chega-se à realidade organizacional pública

---

<sup>235</sup> Ao menos no discurso oficial se dá pelo denominado Movimento de Trinta.

<sup>236</sup> Coronel do Exército e filho de Pedro Ludovico Teixeira.



goiana e consequente evolução do patrimônio a ela associado, bem como praxes, normas e estruturas de planejamento e controle orçamentário-financeiro.

Poder-se-ia argumentar que as disfunções aparentemente decorrentes dos comandos normativos à gestão da responsabilidade fiscal, eventualmente observadas em Goiás, são decorrentes muito mais de outros fatores; tais como, a qualificação técnica dos gestores, ou irresistíveis apelos políticos-eleitorais em governos populistas<sup>237</sup>. Não obstante, pode-se observar que nos estados federados as sucessivas aprovações de contas de gestão e governo vem se dando com pareceres técnicos favoráveis, exarados pelas instâncias de controle interno e externo, em aparente contradição a um decréscimo dos níveis de investimentos e uma crescente exposição ao risco<sup>238</sup> para a sustentabilidade do equilíbrio fiscal, em face da fragilização patrimonial, aferida ou aferível no sistema de compensação e/ou na contraposição dos riscos declarados em anexos das Leis de Diretrizes Orçamentárias, por meio dos dimensionamentos e gestão das reservas de contingências nos orçamentos anuais.

---

<sup>237</sup> Segundo as lições de Bresser-Pereira (2009a, p.124), tanto o populismo – em face do alcance que almejam para os direitos sem correspondente repercussão tributária - quanto o neopopulismo – que embora se preocupe efetivamente com o equilíbrio fiscal, supervaloriza a moeda - econômicos implicam em considerável elevação do risco para o estado republicano, dado que o levam à insolvência, dado os déficits orçamentários, comerciais ou da conta corrente.

<sup>238</sup> Propiciado, por exemplo tal como analisado pelo (IFI, 2017, pp.1-12), pelo mascaramento dos resultados promovido pela eventual redução da dívida líquida do setor público (DLSP) ou, contextualizada nos entes subnacionais, da dívida consolidada líquida (DCL) - conceito de dívida que deduz da dívida bruta (fundada e flutuante) os ativos ou, como mais amplamente utilizado na consolidação das contas nacionais, a partir da dedução do montante dos ativos, com destaque para as reservas internacionais geridas pelo Banco Central e os créditos do Tesouro Nacional junto ao Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES), do montante da dívida bruta do governo geral (DBGG) - frente a uma relativa estabilidade do montante da DBGG; cujos efeitos podem passar despercebidos pela sociedade civil num cenário de taxas mais elevadas crescimento real do PIB, mas - especialmente num ciclo de crise econômica que implique em redução do montante real arrecadado ou crescimento deste abaixo de determinadas taxas, tais como aquelas necessárias para fazer frente ao crescimento das despesas públicas decorrentes do crescimento populacional - potencializa ou aprofunda uma crise fiscal.

A LRF tem alguns dispositivos que remetem à uma sistemática redução na base de cálculo de alguns indicadores quando seu incremento deriva de decisão judicial, bem como dispositivos que permitem a suspensão de contagem de prazos e dispensas de atingimento de resultados fiscais estabelecidos na LDO ou mesmo do respeito à limitação de empenhos em momentos de calamidade *lato sensu*, desde que essas sejam reconhecidas pelo Legislativo<sup>239</sup>, enquanto perdurar a situação.

A prática de dedução da base de cálculo acima explicitada abarca outros fatores tais como, na aferição dos limites de despesas com pessoal, imposição legal de indenizações por demissão de servidores ou empregados, quando da instituição de programas de demissão voluntária, convocações extraordinárias do Legislativo, com inativos, desde que estes sejam custeados por contribuições dos segurados, compensações financeiras entre regimes de previdência, ou outras receitas diretamente arrecadadas por fundo vinculado a tal finalidade, inclusive o produto da alienação de bens, direitos e ativos, bem como seu superávit financeiro, como se infere diretamente do artigo 19, §1º, da Lc nº 101/2000.

Particularmente sobre as despesas de pessoal decorrentes de decisão judicial, o artigo 19, §1º, inciso IV, dispõe sobre sua glosa para efeito de aferição dos limites da responsabilidade fiscal desde que sejam de período anterior ao da apuração, este entendido como sendo o mês de referência e onze competências mensais anteriores.

Não obstante a redação acima remeter o entendimento de competência de referência, como aquela na qual se tornou devida a obrigação, não é incomum interpretações judiciais e da corte de contas excluindo-se os efeitos de decisões judiciais que fixam e/ou determinam o pagamento de data-base geral ou especial de determinada categoria, como no caso do piso nacional da educação, bem como nos

---

<sup>239</sup> Congresso Nacional, no caso da União, e Assembleias Legislativas na ocorrência em estados e municípios, como determina no artigo 65, da LRF.

casos de promoções, progressões e incorporações de vantagens determinadas judicialmente<sup>240</sup>; isso porque, não estaria “na violação de direitos subjetivos o caminho legítimo para reduzir ao limite decorrente daquele preceito as despesas de pessoal do Estado” (STF, AI 363129 AgR)<sup>241</sup>.

O teor do dispositivo no artigo 19, §2º, da LRF, comanda que, embora não se considere para aferição dos limites de responsabilidade fiscal aquelas que se referenciem a exercícios anteriores, se contabilize as despesas de pessoal incrementadas por força de decisão judicial nos limites do respectivo Poder ou órgão autônomo.

A representatividade das despesas supracitadas <sup>242</sup> e as aparentes contradições de interpretações da aplicação do artigo 19, §§1º e 2º, da LRF, têm sido utilizadas como fundamento de corte de contas muitas vezes optar por ressalvas, eventualmente aceitando precariamente determinadas glosas, ao invés de recomendar a reprovação de contas de governo quando do descumprimento dos limites de gasto com pessoal.

Num diapasão que pode ser entendido em sentido contrário, aponta-se as mais recentes decisões dos tribunais superiores sobre a impossibilidade do Judiciário determinar o pagamento de determinadas vantagens à servidores, impondo bloqueio, arresto, penhora e sequestro de valores administrados pelo poder público quando isso

---

<sup>240</sup> Na medida que se passou a entender que, a embora a fixação do limite de gasto de pessoal por legislação complementar e a obrigatoriedade de sua observação por todos os entes federados seja previsto no artigo 169 da CRFB, as disposições constitucionais e legais não seriam oponíveis ao direito subjetivo do servidor ou inativo a determinada vantagem.

<sup>241</sup> Nesse mesmo sentido vários julgados do STF, STJ e tribunais estaduais e regionais, tais como o teor das ementas dos acórdãos da ADI-MC nº 4.167, relatado pelo ministro Joaquim Barbosa, e do RMS 30428/RO, relatado pelo Ministro Félix Fischer.

<sup>242</sup> A exemplo dos acórdãos nos autos 472320-18.2011.8.09.0051, relatado pelo desembargador Fausto Moreira Diniz, nº 328742-52.2014.8.09.0128, relatado pelo desembargador Marcus da Costa Ferreira, e nº 227799-74.2008.8.09.0051, relatado pelo desembargador Amaral Wilson de Oliveira, que se referem em benefícios concedidos à categorias numerosas, implicando significativo impacto nas despesas na função segurança pública e/ou rubricas computadas como gasto de pessoal.

implicar em “alteração da destinação orçamentária de recursos públicos e remanejamento de recursos entre categorias de programação sem prévia autorização legislativa”, inconciliável com o artigo 167, incisos VI e X, da CRFB (MC na ADPF nº405)<sup>243</sup>; esse posicionamento vem se consolidando após a EC nº 95/2016, possivelmente mais pela conjuntura econômico-fiscal que a motivou do que por seus efeitos jurídicos diretos, dado que suas disposições não são invocadas nos fundamentos.

Despesas decorrentes de ações judiciais propostas pelo Ministério Público ou por defensorias públicas, ou outros legitimados, tem o condão de alterar a lógica e proporção de execução do orçamento anual, mesmo não se vinculando a um indicador específico da LRF, tais como as que firmam benefícios ou tratamento específico nas áreas de saúde ou, ainda, no âmbito de políticas públicas de educação, por exemplo.

Já de algum tempo o STF vem, de forma cada vez menos oscilante, consolidando o entendimento de que para intervir numa política pública continuada é necessário que a medida se amolde à autorização orçamentária (STF, Pet. Nº 2.836/2003)<sup>244</sup>. Não obstante, os impactos de tais decisões criam tendências de gastos em determinadas áreas, sem que tenha havido prévios planejamento ou previsão orçamentária e financeira: nesse sentido, com a pacificação da separação

---

<sup>243</sup> A corte constitucional nessa oportunidade, em sessão plenária, firma entendimento contrário a decisões judiciais de expropriação de numerários em contas de ente público com vistas a saldar valores fixados nas mesmas, especialmente quando tal deliberação possa alcançar “recursos de terceiros escriturados contabilmente, individualizados ou com vinculação orçamentária específica”, que via de regra pode decorrer de bloqueios genéricos de numerários no regime de conta única. Como a prática aparentemente configurou uma usurpação de “competências constitucionais reservadas ao Poder Executivo – exercer a direção da administração – e ao Poder Legislativo – autorizar a transposição, o remanejamento ou a transferência de recursos de uma categoria de programação para outra ou de um órgão para outro”, o voto vencedor da ministra relatora Rosa Weber sugere lesão aos artigos 2º, 84, II, e 167, VI e X, da CRFB.

<sup>244</sup> Nesse mesmo sentido pode-se citar o teor da ementa do acórdão exarado pelo STF em medida cautelar em sede da ADI nº 352, relatada pelo Ministro Celso de Mello.

das contas de governo por Poder ou órgão autônomo, não seria absurdo argumentar que o ativismo judicial, em alguma medida, pode contribuir para o não cumprimento de metas fiscais ou atendimento à determinados limites próprios da gestão da responsabilidade fiscal, tendendo as cortes de contas, uma vez comprovada tal ocorrência e a relação de causalidade, ressaltar as contas sem indicar sua reprovação.

Um outro exemplo de governança temerária pode ser observado quanto ao cumprimento da obrigatoriedade de observância da ordem cronológica, segundo as datas de suas exigibilidades, para o pagamento das obrigações ao longo do exercício orçamentário-financeiro, como dispõe os artigos 5º e 92, da Lei nº 8666/93 que trata das normas gerais nacionais de licitações, contratos e convênios. No exame dos julgados junto à corte de contas estadual, verifica-se ser recorrente o desrespeito e a inexistência de um cronograma de pagamento que esteja publicado de forma a dar transparência e permitir o acompanhamento de seu cumprimento<sup>245</sup>.

Somente em 2018, pode ser verificado um total de mais de 43 mil registros, perfazendo aproximadamente R\$ 1,8 bilhão em liquidação e R\$ 1,3 bilhão em saldo de pagamentos, sendo que o TCE/GO atestou que 82% desses valores não seguiram a ordem cronológica legalmente requerida. Tal prática expõe a administração pública à eventuais exposições de privilégios irregulares de pagamento de créditos de terceiros, bem como impõem prejuízos à transparência governamental e à credibilidade do governo, afetando além da governança a governabilidade do Estado.

---

<sup>245</sup> A exemplo do teor do acórdão nº 1072/2018 e relatórios da auditoria constante dos autos nº 201600047002037, ambos do TCE/GO.

### 2.3. Breve vislumbre do ambiente normativo e seus atores no âmbito estadual

Tendo por perspectiva o sistema orçamentário-financeiro, pode-se verificar que, no âmbito da normatização infraconstitucional de abrangência regional para a realização e contabilização da receita, destaca-se a legislação tributária estadual. Nesse contexto, pode-se destacar como matéria de interesse a praxe do gasto tributário<sup>246</sup> propriamente ditos e as frustrações de receitas, frente às restrições que lhe impõe a LRF e o conceito geral de gestão da responsabilidade fiscal.

O Regulamento do Código Tributário Estadual de Goiás (RCTE)<sup>247</sup>, distingue-se benefício fiscal de incentivo fiscal. Os artigos 81 e 83, do RCTE – regulamentando a previsão do artigos 39 e 41, do Código Tributário Estadual (CTE)<sup>248</sup> – definem como *benefício fiscal* o subsídio concedido na forma de renúncia fiscal parcial ou total de receita decorrente de imposto, englobando: i) isenção; ii) redução de base de cálculo; iii) crédito outorgado; iv) manutenção de crédito; v) devolução total ou parcial do imposto. Já os *incentivos fiscais* são compreendidos pelo regulamento de Goiás como redução de impostos com fins de atração de novos empreendimentos no território goiano, podendo ser categorizados como benefícios com intuito de investimentos, englobando: i) créditos pré-operacionais; ii) créditos para investimentos; iii) ICMS financiado pelo Fundo de Participação e Fomento à

---

<sup>246</sup> Embora ainda não reconhecido formalmente no ordenamento jurídico pátrio, gasto tributário é um conceito forjado especialmente na praxe orçamentária americana, sendo mais recentemente reconhecido pela Receita Federal como “gastos indiretos do governo realizados por intermédio do sistema tributário, visando a atender objetivos econômicos e sociais e constituem-se em uma exceção ao Sistema Tributário de Referência, reduzindo a arrecadação potencial e, consequentemente, aumentando a disponibilidade econômica do contribuinte” (BRASIL, 2019).

<sup>247</sup> Decreto nº 4.852, de 29 de dezembro de 1997.

<sup>248</sup> Lei nº 11.651, de 26 de dezembro de 1991.

Industrialização do Estado de Goiás (Fomenta) <sup>249</sup> e pelo Programa de Desenvolvimento Industrial de Goiás (Produzir)<sup>250</sup>.

Entre os benefícios fiscais, e mesmos incentivos, há algumas outras iniciativas – menos significativas em termos de impacto orçamentário ou de renúncia fiscal –, como o programa Cheque Moradia<sup>251</sup>, a Lei Goyazes<sup>252</sup> e o programa Proesporte<sup>253</sup>.

Pode-se verificar que nem todos os benefícios fiscais implicam necessariamente renúncia fiscal na dinâmica de incidência do ICMS – como as no caso das reduções de base de cálculo concedidas em operações que não envolvam o consumidor final, ou seja, no meio da cadeia –, mas invariavelmente alteram, para o mercado, a percepção da relação entre custo e benefício de determinado investimento, produção, comercialização ou prestação de serviço.

Numa dinâmica extra orçamentária, as vinculações constitucionais impõe repasses<sup>254</sup> aos municípios de determinadas receitas realizadas pelo Estado: i) 50% (cinquenta por cento) do produto da arrecadação do o imposto estadual sobre a propriedade de veículos automotores licenciados no território de cada um deles; ii) 25% (vinte e cinco por cento) do realizado na arrecadação do imposto do Estado sobre

---

<sup>249</sup> Instituído pela Lei estadual nº 9.489, de 19 de julho de 1984.

<sup>250</sup> Instituído pela Lei estadual nº 13.591, de 18 de janeiro de 2000, posteriormente abarcando programas decorrentes instituídos em normas como a Lei estadual nº 13.839, de 15 de maio de 2001; a Lei estadual nº 13.844, de 1º de julho de 2001; a Lei estadual nº 13.919, de 4 de outubro de 2001; a Lei estadual nº 14.186, de 27 de junho de 2002; e a Lei estadual nº 14.244, de 29 de julho de 2002.

<sup>251</sup> O programa Cheque Moradia, anteriormente denominado de Programa Habitacional Morada Nova, tem os benefícios e incentivos fiscais a ele relacionados regulados pela Lei estadual nº 14.542, de 30 de setembro de 2003, e pela Lei estadual nº 16.559, de 26 de maio de 2009.

<sup>252</sup> Programa instituído pela Lei estadual nº 13.613, de 11 de maio de 2000.

<sup>253</sup> Programa instituído pela Lei estadual nº 14.546, de 30 de setembro de 2003.

<sup>254</sup> Nos termos dos artigos 158 e 159, inciso II e §3º, da CRFB e artigo 107, incisos III, IV e VI, da Constituição do Estado de Goiás (CE/1989).

operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação; iii) 25% (vinte e cinco por cento) da cota de 10% (dez por cento) repassada pela união quanto ao produto da arrecadação do imposto sobre produtos industrializados, proporcionalmente ao valor das respectivas exportações de produtos industrializados.

Quanto às despesas vinculadas, pode-se dividir inicialmente em dois grandes grupos, sendo o primeiro relativo às repartições de receita por meio dos duodécimos dos Poderes Legislativo, Judiciário e órgãos autônomos de destaque constitucional, e o segundo relacionado às funções, tais como saúde, educação e ciência, tecnologia e inovação.

Especificamente no que concerne aos repasses aos demais Poderes e órgãos autônomos, por sua vez, também se repartirão em despesas que podem ser agregadas por funções, mas eventuais vinculações – e elas existem – serão infraconstitucionais, sofrendo uma única restrição prática de afetação de receita que se refere à vedação de vinculação da arrecadação oriunda de impostos promovida pelo artigo 167, IV, da CRFB, mas com exceções já constantes do texto constitucional original e novas introduzidas pela redação dada pela EC nº 42/2003<sup>255</sup> que altera o sistema tributário nacional, sendo acompanhada no âmbito estadual pela EC nº 46/2010. Tais comandos constitucionais se espelham na CE/1989, em seus artigos 110, §5º, inciso I, e 112-A, assegurando que os repasses sejam realizados mensalmente em duodécimos<sup>256</sup>.

---

<sup>255</sup> A Emenda à CRFB nº 42/2003 e a Emenda nº 46/2010 à CE/1989 acrescentam dentre as exceções de restrição de afetação de receita de impostos àquelas destinadas “para realização de atividades da administração tributária”, num flagrante desrespeito ao princípio da não afetação das receitas que orienta, ao contrário, uma maximização da desvinculação com vistas à adequada gestão do caixa no setor público e a minimização do desperdício.

<sup>256</sup> Compreendido aqui como a 1/12 (um doze avos) da dotação, ajustada às eventuais atualizações de projeção de receita ou contingenciamentos decorrentes de limitação de empenhos, na forma prevista na LDO e, eventualmente, na LOA, obedecidos as disposições dos artigos 99, §5º (para o Poder Judiciário), 127, §6º (para o Ministério Público) e 134, §2º (para a Defensoria Pública) da



A EC nº 58/2018 à CE/1989, em simetria ao que foi acrescido pela EC nº 86/2015 à CRFB, restringiu as emendas individuais de parlamentares ao Projeto de Lei Orçamentária Anual (PLOA) passam a se restringirem ao montante equivalente à 1,2% (um inteiro e dois décimos por cento) da RCL realizada no exercício anterior e a determinar sua execução obrigatória, como se observa na evolução da redação das disposições do artigo 111 da CE/1989; no entanto, prevê uma exceção à sua execução vinculada quando ocorrer impedimento técnico que deve ser justificado adequadamente ao Legislativo pelo respectivo Poder ou órgão autônomo em até 120 (cento e vinte) dias após a publicação da LOA, cabendo àquele a indicação ao Poder Executivo o remanejamento da programação orçamentária cujo impedimento for insuperável.

A supracitada emenda à CE/1989 tramitou durante o processo eleitoral e foi publicada em 05/10/2018; passando o pleito e eleito o novo governo, o equilíbrio de forças antes estabelecido no parlamento goiano começou a se realinhar e por intervenção direta do novo governador – antes mesmo de sua posse – foi proposta e tramitada a EC nº 58/2018, publicada em 11/12/2018.

As novas disposições constitucionais acima citadas impõem uma graduação dos limites das emendas individuais de parlamentares ao Projeto de Lei Orçamentária (PLOA) e, portanto, às suas decorrentes vinculações de despesa, em percentual da RCL realizada no exercício orçamentário-financeiro anterior, iniciando num percentual de 0,5% (cinco décimos por cento) destinados à saúde em 2019 progredindo até 0,8% (oito décimos por cento) destinados a ações e serviços públicos referentes às vinculações constitucionais em 2022 e seguintes.

---

CRFB e – em âmbito geral – pelos artigos 4º, inciso I, alínea 'b', 9º e 31, §1º, II, todos da LRF, na forma da competência atribuída à norma geral complementar da União pelo artigo 165, §9º, inciso I, também da CRFB.

Iniciada a nova sessão legislativa em 2019, com a eleição da nova mesa diretora da Assembleia Legislativa de Goiás, não sendo eleito o candidato apoiado pelo novo governador à presidência daquela casa, o reequilíbrio de forças políticas no parlamento se altera novamente.

Em consequência, é proposta, tramita e é aprovada a EC nº 59/2019, publicada na segunda quinzena de maio daquele ano civil. O percentual da vinculação de receita para o orçamento de 2019 – já em execução – é mantido, mas altera-se a graduação para os exercícios subsequentes criando uma transição que ao final se alinha simetricamente à vinculação estabelecida pela CRFB para o Orçamento Geral da União (OGU), com uma restrição de aplicabilidade no âmbito de despesas nas funções orçamentárias saúde e educação: i) 0,7% (cinco décimos por cento) da RCL realizada no exercício anterior destinados à saúde em 2020; ii) para o exercício de 2021, 0,9% (nove décimos por cento), sendo 70% (setenta por cento) deste valor destinado à saúde e à educação; iii) 1,2% (um inteiro e dois décimos por cento), sendo 70% (setenta por cento) deste valor destinado à saúde e à educação, para o exercício de 2022 e seguintes.

Nas vinculações constitucionais de despesas por função aplicadas aos estados federados, destacam-se aquelas relacionadas à manutenção e desenvolvimento do ensino - para as quais o artigo 212, da CRFB, designa um mínimo de 25% (vinte e cinco por cento), no mínimo, da receita resultante de impostos, compreendida a proveniente de transferências - e aquelas relacionadas à saúde, num mínimo de 12% (doze por cento do produto da arrecadação dos impostos estaduais (ITCD, ICMS e IPVA) e dos recursos decorrentes de repartição da arrecadação federal

de que tratam os artigos 157<sup>257</sup> e 159, inciso I, alínea a<sup>258</sup>, e inciso II<sup>259</sup>, ambos da CRFB, sendo deduzidas as parcelas que forem transferidas aos respectivos Municípios, conforme dispõe o artigo 77, inciso II, do ADCT da CRFB, a partir da edição da EC nº 29/2000.

Nas especificidades de Goiás, a obrigatoriedade de aplicação na função educação, a redação original da CE/1989 previu uma aplicação mínima de 30% (trinta por cento) da receita resultante de impostos, compreendida a proveniente de transferências, priorizando os níveis fundamental, médio, pré-escolar e a educação especial.

Em 2003, por força da EC nº 33, o percentual supra explicitado caiu para 28% (vinte e oito por cento), sendo 25% (vinte e cinco por cento) para os níveis fundamental, médio, pré-escolar e a educação especial e 3% (três por cento) para políticas de ciência e tecnologia, inclusive educação superior estadual.

Já em 2005, com o advento da EC nº 39, o percentual destinado à ciência e tecnologia, bem como à educação superior estadual, se elevou para 3,25% (três inteiros e vinte e cinco décimos por cento) da mesma base de receita prevista na CRFB, mantendo-se os 25% destinados níveis fundamental, médio, pré-escolar e a educação especial. Atualmente, com a publicação da EC nº 59/2019<sup>260</sup>, no mínimo 27% (vinte e sete por cento) da receita de impostos, incluída a proveniente de

---

<sup>257</sup> IR retido na fonte dos servidores da administração direta do Estado e de suas autarquias e fundações que instituir e mantiver.

<sup>258</sup> Percentual recebido do Fundo de Participação dos Estados (FPE) correspondente à proporção da contribuição dos recursos do IR destinado ao fundo.

<sup>259</sup> Proporção equitativa do rateio de 10% (dez por cento) da arrecadação total do IPI entre os estados federados e DF.

<sup>260</sup> Sendo uma emenda à CE/1989 publicada em 20/05/2019, resta a dúvida entre seus intérpretes – uma vez que ao teor de seu artigo 4º não há *vacatio legis* prevista e a respectiva apuração é ao final do exercício - se suas disposições se aplicam ao exercício vigente de 2019 cuja execução orçamentária e financeira já se encontrava com ao menos um quadrimestre realizado ou a partir do exercício seguinte.

transferências, em educação, destinados pelo menos 25% (vinte e cinco por cento) da receita na manutenção e no desenvolvimento do ensino público, na educação básica, prioritariamente nos níveis fundamental e médio, e na educação profissional, e 2% (dois por cento) na Universidade Estadual de Goiás – UEG, e até 1,25% (um vírgula vinte e cinco por cento) na execução de sua política de ciência e tecnologia.

Em 2014, com advento da EC nº 50 à CE/1989, foram desvinculados em 20% (vinte por cento) as receitas estaduais afetadas, excetuadas aquelas cujas vinculações decorriam diretamente da CRFB, ou cujos produtos sejam decorrentes de taxas arrecadadas pelo Estado com regulamentação federal, de transferências multigovernamentais fundo a fundo providas pela União, de transferências financeiras entre órgãos, entidades e fundos, efetuadas mediante dedução de receitas no órgão de origem dos recursos, ou ainda quando sua arrecadação se dá legalmente por fundos instituídos pelo Poder Legislativo, pelo Poder Judiciário, pelos Tribunais de Contas, pelo Ministério Público, pela Defensoria Pública e pela Procuradoria-Geral do Estado ou pelo instituto de Assistência dos Servidores Públicos do Estado de Goiás (IPASGO) e pela Goiás Previdência (GOIASPREV). Ao final do exercício de 2016 elevou-se essa desvinculação ao percentual de 30% (trinta por cento), nos termos do que se observa na evolução das redações do artigo 39 do ADCT-GO.

Com a vigência da EC nº 95/2016 à CRFB, instituindo-se no âmbito da União o novo regime fiscal por alterações introduzidas no ADCT e traçando as diretrizes para sua adoção no âmbito dos estados federados, a regulamentação no âmbito de Goiás veio a se materializar em meados de 2017 com a EC nº 54 à EC/1989, não sendo, no entanto, aferidas para efeito de fiscalização no exercício então vigente, por força da Resolução Normativa nº 008/2017 do Tribunal de Contas do Estado de Goiás (TCE/GO).

A partir do exercício de 2018 e até o final do ano civil de 2026, ficaram congeladas as vinculações das despesas com saúde e educação àquelas realizadas

nos exercícios anteriores<sup>261</sup>, cujos valores nominais seriam simplesmente atualizados pelo IPCA ou – se menor – pelo índice de variação da RCL. Por outro lado, constitucionalizou-se a vinculação de aplicação de 2/3 (dois terços) de sua participação no produto da arrecadação do IPVA para manutenção e reconstrução de rodovia, aeródromo, autódromo, porto pluvial e balsa; ou seja, vinculou-se constitucionalmente a partir de 2017, 1/6 da arrecadação realizada daquele tributo contrariando o princípio geral orçamentário da não afetação das receitas e disposições expressas da CRFB<sup>262</sup> por se tratar da espécie tributária imposto.

#### **2.4. Regulamentos da Corte de Contas e jurisprudência dos tribunais**

Por que abordar as perspectivas jurisprudenciais num estudo voltado para a verificação da modelagem de gestão da responsabilidade fiscal estabelecida pela LRF, no âmbito do direito financeiro pátrio, aferindo se ele induz a evolução positiva situação do patrimônio líquido e da sustentabilidade do equilíbrio fiscal dos entes subnacionais, especialmente os estados federados? Poder-se-ia tecer largos esclarecimentos teóricos, não obstante, tendo em vista o que já foi debatido, para o devido esclarecimento basta simples reflexão das implicações práticas da definição de Larenz (2012, p.1) sobre a ciência do direito como “aquela ciência que se confronta com a solução de questões jurídicas no contexto e com base em um ordenamento

---

<sup>261</sup> Tendo junho do exercício anterior como ponto de corte e considerando aquela competência mensal e as onze anteriores para a aferição da base de cálculo do montante das despesas sobre a qual se aplicará o índice de correção para se obter o valor nominal das vinculações para o exercício ao qual se destina o planejamento orçamentário ou a aferição do cumprimento das correspondentes vinculações, na forma do artigo 41, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição Estadual, com redação dada pela EC nº 54/2017.

<sup>262</sup> Sobre a matéria já se pronunciou o STF nesse sentido em outras oportunidades, tais como ADI nº 1.750 relatada pelo ministro Eros Grau, e ADI nº 1.759 relatada pelo ministro Gilmar Mendes, respectivamente sobre dispositivo de lei complementar do Distrito Federal que afetou receita de IPVA e dispositivo da constituição de Santa Catarina que impôs a vinculação de receitas de impostos fora dos critérios exceção ditados pelo artigo 167, inciso IV, da CRFB.

jurídico determinado, historicamente constituído, ou seja, tradicionalmente denominada Jurisprudência”.

Conforme jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, verifica-se que “os poderes do estado encontram, nos direitos e garantias individuais, limites intransponíveis, cujo desrespeito pode caracterizar ilícito constitucional” (BRASIL, 2006. p. 43).

Se na definição da ordem econômica – em seu artigo 170 – a CRFB faz uma ponte expressa entre esta e os direitos fundamentais, tais como o direito à propriedade e à liberdade, não com menos razão se estabelece essa ligação entre os direitos fundamentais e as limitações do poder do Estado de tributar. Assim, os direitos fundamentais diretamente ligados ao que se denomina atualmente como “dever fundamental de pagar tributos” – atuando em sua fundamentação e ao mesmo tempo em sua limitação – são, segundo Castilho (2012, p.21), a liberdade e a propriedade, “verdadeiras balizas que reservam campos intocáveis pelas pessoas jurídicas”.

Pelo supra exposto, desvirtuações no âmbito das concessões de benefícios fiscais<sup>263</sup> desprovidos de seus pré-requisitos constitucionais de obediência ao que dispõe o artigo 3º, da CRFB, quanto a sua motivação ser efetiva correção de desigualdades sociais ou regionais, se enquadram no conceito amplo de irresponsabilidade fiscal e social; especialmente porque, o uso reiterado do argumento de que a eventual arrecadação decorrente não ocorreria sem sua concessão e – portanto – não se enquadrariam no conceito de renúncia, não pode prosperar nas sucessivas prorrogações dos benefícios, sendo concretamente renúncias, bem como a não reavaliação da evolução da correção das desigualdades sociais e/ou regionais que eventualmente motivaram formalmente sua concessão se enquadra na

---

<sup>263</sup> Que em regra ferem, em alguma medida, o princípio da isonomia tributária.

irresponsabilidade social dos governos e numa gestão temerária quanto a qualidade do “gasto tributário”.

O Tribunal de Contas do Estado de Goiás emite<sup>264</sup> resoluções, além de extraordinariamente acórdãos<sup>265</sup> que orientam, definem interpretam ou determinam a forma e essência da execução do orçamento, da contabilização nos sistemas orçamentário-financeiro, patrimonial, de compensação e de custos do Estado de Goiás, de suas autarquias, fundações e empresas dependentes.

Pode-se exemplificar o teor das normas emitidas pelo TCE/GO por meio da Resolução normativa nº 001/2003<sup>266</sup>, sendo tratado ainda o rito e teor das tomadas e prestações de contas dos Poder Executivo, Legislativo, Judiciário e Ministério Público do Estado de Goiás, bem como a Resolução normativa nº 013/2001<sup>267</sup>, ou da Resolução normativa nº 010/2001<sup>268</sup>. As matérias tratadas e, muitas vezes, regulamentadas pelas cortes de contas em dispositivos que vinculam seus jurisdicionados são amplas, tanto no espectro de abrangência dos conceitos de recursos públicos, quanto no de contas de gestão e contas de governo.

---

<sup>264</sup> Competência decorrente das prerrogativas estabelecidas nos artigos 71 e 74, combinado com artigo 75 e, por simetria, no artigo 161, parágrafo único, todos da CRFB, bem como nos artigos 25, 26, 27, §§1º e 2º, 28, §6º, 29, IV e §§1º e artigos 2º, e 30, da CE/1989, e nas disposições da Lei estadual nº 16.168/2008.

<sup>265</sup> Nos termos do artigo 155, da Resolução TCE nº 022/2008, denominada Regimento Interno do Tribunal de Contas do Estado de Goiás (RITC), as deliberações do Plenário e, no que couber, das Câmaras terão a forma de resolução quando se tratar de aprovação de ato normativo em geral e de acórdão para matérias de competência do TCE e não enquadradas no âmbito das resoluções.

<sup>266</sup> Resolução que dispõe sobre os movimentos contábeis da execução orçamentária e financeira mensais dos órgãos da administração direta e entidades de direito público da administração indireta e empresas dependentes.

<sup>267</sup> Resolução normativa que trata do controle da legalidade, legitimidade e economicidade dos atos de gestão administrativa praticados pela administração pública estadual e das despesas deles decorrentes, em especial quanto à contas de adiantamento.

<sup>268</sup> Resolução que trata de controle, fiscalização e cadastro dos Contratos, Convênios, Acordos, Ajustes e outros instrumentos assemelhados.

A CRFB, na maior parte de seu texto quando trata da atuação das cortes de contas, ou se refere ao sistema de controle externo e a dinâmica de apoio do sistema de controle interno dos órgãos e entidades da administração pública, ou se dirige a delimitar a abrangência da atuação do Tribunal de Contas da União (TCU), determinando expressamente a simetria nas cortes de contas estaduais<sup>269</sup>.

Pelo liame lógico supra exposto, a competência do TCE/GO para julgar abrange todos quantos derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte danos ao erário, inclusive as entidades de direito privado da administração pública indireta, em harmonia ao entendimento do STF<sup>270</sup>, bem como atos de gestão que, mesmo não se relacionando diretamente ao aspecto quantitativo do erário público, estão sujeitos ao crivo dos princípios gerais constitucionais e legais da administração pública, tais como nepotismo<sup>271</sup> e outros atos que embora possam se revestir de aspectos de economicidade firmam a legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade ou eficiência<sup>272</sup>.

Poder-se-ia, ainda, invocar a ementa da Súmula nº 347, do STF, para justificar que o TCE/GO, no exercício de suas atribuições, pode até mesmo “apreciar a constitucionalidade das leis e atos do poder público”; pois, não obstante tratar-se de entendimento erigido a partir da referência legislativa de teor implícito no artigo 77, da Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1946, prevalece, “até aqui, porque não revogado”, como esclarece o ministro Marco Aurélio na medida cautelar concedida no

---

<sup>269</sup> Tal entendimento é pacífico nas decisões do Supremo Tribunal Federal (STF), como exemplifica o teor do acórdão do ADI nº 849 que declara ser compulsória a observância do modelo federal e inconstitucional norma que subtraia competência ao tribunal de contas estadual.

<sup>270</sup> Matéria julgadas, por exemplo, nos MS nº 25.880 e nº 24.961, relatados respectivamente pelos ministros Eros Grau e Carlos Veloso, bem como mais recentemente no *AgR no RE nº 356.209/GO*, relatado pela Ministra relatora Ellen Gracie.

<sup>271</sup> Competência explicitamente apreciada pelo STF no MS nº 24.020, relatado pelo ministro Joaquim Barbosa.

<sup>272</sup> O que pode ser verificado nos votos e teor dos acórdãos do MS 30.788/MG, cujo ministro relator foi Roberto Barroso, bem como do *AgR na Pet. nº 3.606/DF* relatado pelo ministro Sepúlveda Pertence.



âmbito do Mandado de Segurança nº 31.439/DF. Mas tal entendimento não é pacífico no âmbito da corte constitucional<sup>273</sup> e tende a ser cada vez menos invocado pelas cortes de contas, ao menos em temas controversos.

Verificando diretamente os pareceres prévios das contas dos governadores Goiás deste século, somente duas aparecem com recomendação à Assembleia Legislativa pela sua rejeição, em que pese os dispositivos da LRF estarem vigentes para os Estado a partir de maio do exercício de 2000<sup>274</sup>. No pronunciamento do Presidente do TCE/GO<sup>275</sup>, no âmbito da sessão plenária de julgamento das contas de 2010, em 19/05/2011, afirma ser inédita a decisão pela aprovação de um parecer prévio pela rejeição das contas de governo “em 58 anos de existência” daquela corte de contas (GOIÁS, 2011b, p.9). Essa decisão permaneceria inédita até a análise em 2019 das contas de governo referente ao exercício de 2018; merece destaque, no entanto, o ponto comum nas duas ocorrências em 67 anos pela coincidência de terem surgido em períodos de transição entre governos de grupos políticos que polarizaram

---

<sup>273</sup> Como se pode inferir do teor da ementa do acórdão da medida cautelar em sede do Mandado de Segurança nº 25.888/DF, expedida monocraticamente pelo ministro Gilmar Mendes.

<sup>274</sup> A Lei complementar nº 101/2000 passou a vigorar imediatamente após sua publicação, embora suas disposições finais e transitórias da uma cadência diferenciada entre dispositivos quanto obrigatoriedade para aferição pelos órgãos de fiscalização, sendo que o prazo mais longo pode ser atribuídos aos requisitos de transparência com vigor a partir de 2010, em face da *vacatio legis* introduzida pela Lei complementar nº 131/2009, denominada Lei da transparência.

<sup>275</sup> A questão política ganha relevo quando se verifica o fato de que a maioria absoluta da corte à época tinha sido indicada – direta ou indiretamente – e nomeada em mandatos anteriores pelo governador que retorna em 2011 ao cargo eletivo, bem como pelo teor da decisão da 6ª Vara da Fazenda Pública Estadual de 10/06/2019 em sede de ação civil pública (ACP nº 5094947.20.2016.8.09.0051) que determina a perda do cargo ao conselheiro – presidente do colegiado à época – por improbidade e a qual cita textualmente diversas provas circunstâncias e gravações telefônicas, dentre elas (as quais a defesa questiona a licitude da obtenção) algumas que tratam mais especificamente da utilização do órgão de controle externo para “retaliações àqueles que se posicionaram (ou viessem a se posicionar) de forma contrária aos interesses e ações” do governador que reassumiria no mandato seguinte: “Eu quero te dizer que eu vou, que esses nego aí que estão te sacaneando você pode deixar eles comigo, viu. Já comecei a movimentar hoje, depois eu te falo (...) pode deixar, o pessoal que tentou te sacanear não vai ficar incólume não, pode deixar comigo (...)’ (sic)”.

os debates públicos ao nível da radicalidade em diversos momentos e por período relativamente longo.

As contas de governo, que contém a análise consolidada dos impactos de todas as contas de gestão nos índices da LRF, metas fiscais e mitigação dos riscos fiscais, tem hodiernamente a finalidade precípua de aferir se o Poder ou órgão autônomo, no exercício a que se refere, atendeu os requisitos básicos da gestão da responsabilidade fiscal, normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público e princípios da administração pública. Tais contas, por força de disposição constitucional, são julgadas pela casa legislativa de cada ente federado, tendo por base o parecer prévio<sup>276</sup> da correspondente corte de contas.

Dos pareceres prévios relativas as contas do governador de Goiás do exercício de 2000 até 2019, praticamente todas tiveram ressalvas, as quais não foram consideradas na aprovação pelo Legislativo goiano: não obstante, as contas de 2010 tiveram inicialmente um relatório pela rejeição no Projeto nº 2.011/2011, que acabou por motivar uma Comissão Parlamentar de Inquérito (CPI), acabou sendo aprovadas em 2014.

Por um lado, não se poderia “efetivamente, entender que as decisões das cortes contas, no exercício de sua competência constitucional, não possuam teor de coercibilidade” (RE nº 190.985/SC). Por outra perspectiva, não há previsão constitucional quanto a competência das cortes de contas para examinar previamente a validade de atos e contratos firmados pelo poder público; ou seja, essa atividade “se insere no acervo de competência da função executiva”, sendo inconstitucional norma local que estabeleça o controle *a priori* (ADI nº 916-8/MT).

---

<sup>276</sup> Parecer cujo ordenamento jurídico atribui cunho eminentemente técnico, mas em virtude da forma de composição do plenário é recorrente a opinião pública e mesmo de operadores do direito atribuir caráter de valoração política aos julgados.

Do exposto acima, seria de se esperar que um colegiado formado por uma composição eminentemente política tivesse alguma dificuldade para tratar com situações já consolidadas, em face do exercício preponderante do controle concomitante pelo sistema de controle interno em regime de cooperação institucional politicamente mitigada com o sistema de controle externo e a centralidade do controle a posteriori relacionadas ao exame das contas. Não obstante, o quadro técnico altamente capacitado e especializado de auditores de controle externo, auditores substitutos de conselheiros e procuradores de contas, responsáveis pelo impulsionamento e instrução técnica – no âmbito de ciências da administração, econômicas e contábeis, bem como na dimensão das engenharias - e jurídica dos processos do TCE/GO, não deixam margem de dúvidas sobre a qualidade dos relatórios técnicos e a independência com que são produzidos.

No limbe lógico acima delineado, a análise do comportamento de indicadores de gestão de responsabilidade do Estado de Goiás, para os fins do estudo aqui desenvolvido, centrou-se nos supracitados relatórios que, examinando em minúcias as contas apresentadas e considerando sua evolução ao longo do exercício, especialmente quando já consolidados após o exercício do contraditório e ampla defesa, espelham com mais transparência a real situação patrimonial e dos impactos dos resultados da execução orçamentária-financeira e gestão de ativos e passivos no período de referência.

Embora numa periodicidade e minúcias menores, as contas de governo de Goiás foram também sistemática e periodicamente auditadas pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN), quando da análise das reprogramações do Programa de Reestruturação e Ajuste Fiscal, por força da renegociação da dívida firmada no Contrato nº 007/1998-STN/COAFI entre a União e o Estado de Goiás, nos termos do disposto na Lei nº 9.496/1997 que estabeleceu os critérios para a assunção da dívida dos estados e Distrito Federal pela União e para seu refinanciamento. Não obstante as ressalvas constantes dos apontamentos técnicos do TCE/GO e evidenciação dos

indicadores de responsabilidade fiscal pelos órgãos de contabilidade geral e sistema de controle interno, a composição destes, com algumas pequenas exceções não relevantes no quadro geral, foram tidos como regulares e acatados pelo órgão federal.

E a constatação acima reforça a hipótese de que a centralidade jurídica dos elementos que remetem à uma progressiva fragilização qualitativa e quantitativa do patrimônio do Estado de Goiás, em exercícios cujos resultados agregados pela execução orçamentária-financeira e gestão patrimonial exibem indicadores de responsabilidade fiscal positivos, pode não estar em distorções promovidas pela praxe política e sim no modelo regulamentado.

## **2.5. Análise de indicadores oficiais de gestão da responsabilidade fiscal de Goiás**

A LRF exige o controle de gastos de pessoal, utiliza um índice que compara a Receita Corrente Líquida (RCL) com os despesa líquida com pessoal, obtida após as glosas legais. O limite máximo imposto para os estados federados é de 60% da RCL, sendo estes divididos entre os Poderes e órgãos autônomos, considerando a existência de corte de contas dos municípios, na forma prevista no artigo 20, inciso II e §4º, da LRF: i) 3,4% (três inteiros e quatro décimos por cento) da RCL para a Assembleia Legislativa, TCE/GO e Tribunal de Contas dos Municípios; ii) 6% (seis por cento) para o Poder Judiciário; iii) 48,6% (quarenta e oito inteiros e seis décimos por cento) para o Poder Executivo, incluindo a defensoria pública; e iv) 2% (dois por cento) para o Ministério Público. Assim é que o limites específicos impostos nessa regra para o Poder Executivo Estadual em Goiás são: i) máximo de 48,6% da RCL; ii) prudencial de 46,17% da RCL; e iii) alerta em 43,74% da RCL.

Considerando especificamente dos Poderes Legislativo e Judiciário, comanda a LRF, em seu artigo 20, §1º, que os limites devem se “repartidos entre seus órgãos de forma proporcional à média das despesas com pessoal, em percentual da

receita corrente líquida, verificadas nos três exercícios financeiros imediatamente anteriores [...]” à 2000.

Pelo supra exposto é que, considerando a peculiaridade de Goiás ter duas cortes de contas, o TCE/GO editou a Resolução nº 1.186/2002 fixando a repartição dos percentuais do Poder Legislativo goiano a partir das despesas com pessoal verificada nos exercícios de 1997, 1998 e 1999, totalizando os 3,4% permitidos: i) 1,38% da RCL para a Assembleia Legislativa; ii) 1,35% para o TCE/GO; iii) 0,67% para o TCM.

Não obstante a pacificação do entendimento acima no âmbito da corte de contas estaduais e sua aderência ao disposto na LRF, a Assembleia Legislativa de Goiás tem se insurgido contra esse limite desde 2002 e aprovado, no âmbito da LDO de cada exercício, outras divisões do percentual da RCL para o Poder Legislativo, em regra como instrumento de justificar o não enquadramento de seus gastos. Como fundamento, é argumentado pelo quadro técnico daquela casa de leis que o artigo 20, §5º, da LRF ofereceria a prerrogativa de que a divisão interna entre os órgãos autônomos em cada Poder poderia fixada na LDO.

Em 2014, por meio da Lei complementar nº 112/2014, a Assembleia Legislativa regulamentou o artigo 109 da CE/1989, atribuindo novos limites órgão autônomo no âmbito do Poder Legislativo, sendo: i) 1,50% da RCL para a Assembleia Legislativa; ii) 1,35% para o TCE/GO; e iii) 0,55% para o TCM.

A supra evidenciada divergência de interpretação tem propiciado uma recorrência de desenquadramento de limites do Poder Legislativo, comprometendo a certificação das contas gerais do ente federado como enquadradas nos limites da LRF, especialmente porque recorrentemente o TCE/GO tem julgado inconstitucional os dispositivos da supracitada legislação complementar que altera os limites entre órgãos do Legislativo.

Caso o Estado ultrapasse o limite da LRF com gasto com pessoal, o estado deve tomar medidas descritas na lei para reduzir esse gasto, desde bloqueio de novas contratações até programas de incentivo a demissão voluntária. Atualmente o cálculo implementado por Goiás para tal aferição da responsabilidade fiscal diverge da metodologia imposta por uma interpretação literal do indicador na Lc nº 101/2000, porém é amparada pela Emenda Constitucional Estadual nº 55/2017(EC55)<sup>277</sup>.

A EC nº 55 altera a forma de cálculo da LRF de forma a desconsiderar os valores pagos de IRPF<sup>278</sup> pelos servidores estaduais bem como todas as despesas com pensionistas.

Com metodologia similar adotada anteriormente por força de resolução do TCE/GO, por exemplo <sup>279</sup>, o Poder Executivo do Estado de Goiás, no último

<sup>277</sup> Altera o artigo 113, §8º, da Constituição do Estado de Goiás, introduzindo deduções da base de cálculo da despesa líquida com pessoal utilizado para apurar o índice correlato de gestão da responsabilidade fiscal quando relativizado na forma de percentual da RCL, considerando os montantes do mês de aferição e dos onze anteriores.

<sup>278</sup> O TCE/GO, por meio das Resoluções nº 405/2001 e nº 1.491/2002, determinou a partir de 2001 que a receita com Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) deve ser deduzida para efeito de apuração da RCL com o fito de anular o efeito da dedução da despesa com o IRRF na apuração da despesa líquida com pessoal. Isso pode, parcialmente explicar a diferença de apurações da RCL em 2014-2016, por exemplo, em que os cálculos do TCE/GO remetem à R\$ 15,74 bilhões enquanto os dados do RGF do 3º quadrimestre daquele exercício remete a R\$ 16,66 bilhões, resultando numa despesa líquida com pessoal para o Poder Executivo de 41,87% da RCL, bem abaixo dos 46,28% apurados se fosse obedecida puramente a metodologia da LRF adotada integralmente pela STN.

<sup>279</sup> **Tabela 5** - Valores executados de gasto com pessoal no Poder Executivo

Executados	2014	2015	2016	2017
<b>RCL</b>	<b>R\$ 16,66 bilhões</b>	<b>R\$ 17,36 bilhões</b>	<b>R\$ 19,28 bilhões</b>	<b>R\$ 21,03 bilhões</b>
<b>RCL - GOIÁS</b>	<b>R\$ 15,74 bilhões</b>	<b>R\$ 16,26 bilhões</b>	<b>* R\$ 18,09 bilhões</b>	<b>R\$ 21,03 bilhões</b>
<b>DESP. C/ PESSOAL</b>	<b>R\$ 9,39 bilhões</b>	<b>R\$ 10,38 bilhões</b>	<b>R\$ 10,87 bilhões</b>	<b>R\$ 11,96 bilhões</b>
DEDUÇÕES STN	R\$ 1,68 bilhões	R\$ 1,97 bilhões	R\$ 1,85 bilhões	R\$ 2,09 bilhões
DEDUÇÕES GOIAS	R\$ 2,80 bilhões	R\$ 3,21 bilhões	R\$ 3,28 bilhões	R\$ 3,70 bilhões
% STN	46,28%	48,43%	46,74%	46,93%
% GOIAS	41,85%	44,10%	41,96%	39,29%

**Fonte:** Balanço Geral e RGF do 3º Quadrimestre dos exercícios de 2014, 2015, 2016 e 2017.

quadrimestre de 2016 realizou um índice de despesas de 41,96% (quarenta e um virgula noventa e seis por cento), porém se fosse recalculado utilizando puramente a metodologia da LRF o índice seria de 46,74% (quarenta e seis virgula setenta e quatro por cento), o que limitaria todas as concessões de aumento, criação de novos cargos/funções/emprego, contratação de pessoal (exceto educação, saúde e segurança), e horas extras.

Ao final de 2016, por meio da Resolução nº 009/2016, o TCE/GO revogou resoluções anteriores que permitiam deduções nas despesas de pessoal e receita corrente, com fito de apuração da despesa líquida de pessoal e RCL enquanto bases do índice de gasto com pessoal. Em virtude disso, a despesa líquida com pessoal apurada das contas de 2017 teve um avanço de 31,51% (trinta e um virgula cinquenta e um por cento) em relação à 2016, fechando em 46,93% (quarenta e seis virgula noventa e três por cento) da RCL, muito acima do limite prudencial<sup>280</sup>.

A título de exemplificação dos impactos significativos que tanto as decisões políticas no âmbito do planejamento orçamentário quanto as decisões judiciais podem infundir nos indicadores da LRF e as correspondentes dúvidas de como proceder a responsabilização das repercussões nas contas - na modelagem atual – relata-se abaixo um episódio recente.

Em função do orçamento da Defensoria Pública para o orçamento de 2017, enquanto órgão em implantação com os recursos previstos no Projeto de Lei Orçamentária Anual (PLOA) que tramitou em 2016, ter sido cortado pelo Legislativo do montante de R\$ 67,38 milhões para o de R\$ 26,10 milhões. O STF por sua vez, a partir da ADPF nº 435 proposta pela Associação Nacional de Defensores Públicos (ANADEP), deferiu medida cautelar ao final de 2016 determinando que o Estado de

---

\*Valor retificado pelo TCE/GO pelo Executivo ter contabilizado receitas oriundas de contribuições ao IPASGO, em desrespeito ao artigo 2º, IV, da LRF.

<sup>280</sup> O limite prudencial para o Poder Executivo estadual é de 46,17% da RCL.



Goiás, em especial a Secretaria de Gestão e Planejamento, procedesse a retificação do PLOA reestabelecendo a proposta orçamentaria da Defensoria Pública, enquanto órgão autônomo, nos valores por ela anteriormente aprovados e ratificados pelo órgão central de planejamento orçamentário, em especial no que condizia ao montante previsto para despesa com pessoal e encargos sociais. Àquela altura, já com a regulamentação de execução orçamentária pronta e alimentação do sistema orçamentário-financeiro com a LOA aprovada, a recomposição da proposta do PLOA original, com correspondente cortes dos remanejamentos realizados no âmbito do Legislativo, implicariam em prejuízos insuperáveis à algumas políticas públicas, bem como na gestão da responsabilidade fiscal geral do ente federado.

Já adentrando o terceiro quadrimestre de 2017 – com a certificação de que ao menos o Poder Legislativo e Executivo não permaneceriam enquadrados nos limites da LRF para gasto com pessoal – adveio a EC nº 55 que reintroduziu a metodologia de dedução das despesas com pensionistas e de valores relativos ao imposto de renda retido na fonte, por meio de nova redação dada ao §8º do artigo 113 da CE/1989; no entanto, silenciou-se com relação a dedução das receitas do IRRF na apuração da RCL.

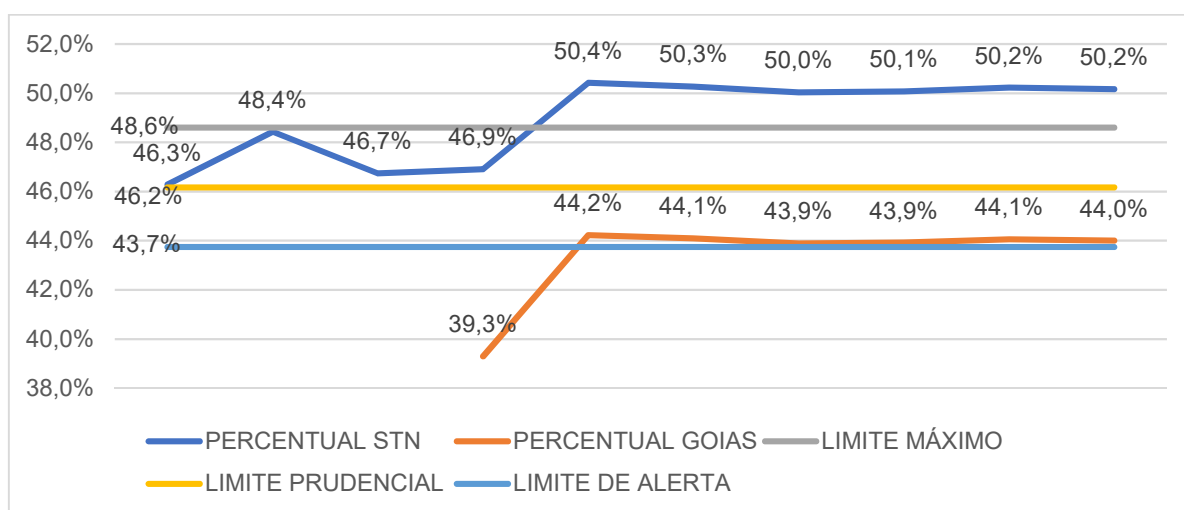
Determinou ainda, os dispositivos da supracitada emenda à carta política goiana, os efeitos retroativos ao 2º quadrimestre daquele exercício. O TCE/GO e, eventualmente, o Judiciário teria que enfrentar, portanto, a questão da possibilidade jurídica de retroagir os efeitos, considerando a nova redação do dispositivo constitucional estadual como convalidatória de situação fática pregressa, no ordenamento jurídico em vigor.

Com vistas a compreender melhor qual seria a repercussão da norma introduzida pelo dispositivo constitucional em comento, utilizou-se da metodologia do Manual de Demonstrativos Fiscais (MDF) 8ª edição, exarado pela STN, para, a partir do executado entre 2014-2017, projetar o comportamento do índice até 2023, considerando que permaneçam inalteradas as principais variáveis do crescimento



vegetativo da folha de pagamento<sup>281</sup> e utilizando-se, para comparação, o método anterior de obtenção da base de cálculo para apuração do índice de responsabilidade fiscal em gasto com pessoal.

**Gráfico 2 – Projeção de índice de DLP em Goiás 2014-2023**



**Fonte:** Balanços Gerais (GOIÁS; 2015a, 2015b, 2016a, 2017a, 2018a)

Observa-se que, no cenário supra projetado, a partir de 2018 se considerado o cálculo apenas com índices da metodologia adotada pelo estado federado Goiás, a situação do ente fica acima dos limites de alerta, mas enquadrado no limite prudencial; não obstante, em face da EC nº 54/2017 – a edição da versão goiana da Emenda constitucional do teto de gasto público - o governo estadual passa a ter mais um elemento jurídico a considerar no controle do gasto de pessoal ou despesas gerais com vinculações, independente da fórmula de cálculo adotada e

<sup>281</sup> Para o cálculo de Valor LRF – metodologia Goiás - e Valor LRF na metodologia adotada pela STN, foram considerados os percentuais de 69,1% (sessenta e nove inteiros e um décimo por cento) e 82,5% (oitenta e dois inteiros e cinco décimos por cento) para conversão dos valores brutos de pessoal, de forma a estimar a projeção com a mesma abordagem de gestão adotada em 2017. Para o cálculo da Receita Corrente Líquida utilizou-se o percentual médio dos últimos 4 anos da relação entre receita corrente total e receita Corrente Líquida e aplicamos o mesmo percentual a projeção de Receita Corrente Total.

mesmo caso a EC nº 55 não seja mais aplicável, monitorando o crescimento da folha, aplicando as glosas do excedente de gasto ao marco da citada EC.

Com efeito, a RCL realizada no exercício de 2018, segundo as contas fechadas no Balanço Geral do Estado, foi de R\$ 21,29 bilhões para fazer frente, dentre outras despesas obrigatórias de caráter continuado, a uma despesa líquida com pessoal de R\$ 14 bilhões; no entanto, R\$ 1,39 bilhões do computado na RCL foram questionados pela área técnica por se tratarem de receitas recolhidas por fundo da autarquia responsável pela assistência médico-hospitalar do servidor – denominado Instituto de Assistência dos Servidores do Estado de Goiás (IPASGO) – a título de serviços por ele prestados: prevalecendo esse entendimento, a RCL ajustada seria de R\$ 19,9 bilhões. Além disso, a contabilidade geral seguiu a previsão da EC nº 55 e descontou os gastos com pensionistas e para pagamento do IRRF para efeito de apuração da despesa líquida com pessoal. Assim sendo, quatro cenários se desenharam na análise das contas do exercício de 2018.

No primeiro cenário supracitado, considerando vigente e eficaz os dispositivos das EC nº 54, EC nº 55 e LC estadual nº 112/2014, as contas gerais do Estado de Goiás e as individuais dos Poderes e órgãos autônomos estariam completamente enquadrados nos limites da responsabilidade fiscal de gastos com pessoal, totalizando 54,1% da RCL de um máximo de 60%.

No segundo cenário de apuração do cumprimento das despesa com pessoal em 2018, dos supramencionados diplomas legais e constitucionais estaduais, considerando a não aplicação apenas quanto ao limite percentual estabelecido aos órgãos do Poder Legislativo pela Lc estadual nº 112/2014, por força da Resolução TCE nº 1.186/2002 convalidada pelo Acórdão TCE nº 3.133/2011, a Assembleia Legislativa estaria desenquadrada por executar sua despesa líquida com pessoal acima dos 1,38% da RCL estabelecido pelo TCE/GO com fundamento no artigo 20, §1º, da RLF, mesmo que abaixo do estabelecido na aludida e impugnada pela corte

de contas legislação complementar estadual que é de 1,5% da RCL quando mantido as deduções de pensionistas de despesas com IRRF.

No terceiro cenário, considerando ineptas para fins de apuração dos limites da responsabilidade fiscal as normas legais e constitucionais estaduais que modificaram a base de cálculo das despesas líquidas com pessoal e distribuição de limites por órgãos autônomos do Poder Legislativo, aplicando-se a metodologia da Resolução TCE nº 09/2016 e manuais elaborados pela STN que explicitam interpretação e forma de aplicação da LRF, o ente federativo em suas contas consolidadas estaria desenquadrado ao contabilizar 64,57% da RCL de gasto com pessoal no exercício de 2018. Nesse cenário: i) TCE/GO realizou 1,23% da RCL para um limite específico de 1,35%, estando enquadrado; ii) o TCM/GO realizou 0,63% da RCL de um limite de 0,67%, também estando enquadrado; iii) se encontram abaixo do limite máximo; ii) a Assembleia Legislativa realizou gastos equivalentes a 1,63% da RCL, tendo um limite de 1,38%, estando desenquadrada; iv) o Poder Executivo realizou 52,79% da RCL<sup>282</sup> para um limite de 48,6%, estando desenquadrado; v) o Poder Judiciário realizou 6,25% da RCL, estando acima de seu limite que é de 6%; vi) o Ministério Público realizou 2,04%, estando também acima de seu limite da responsabilidade fiscal que é 2% da RCL.

No quarto cenário que mantém os critérios do terceiro cenário e ajusta a receita corrente líquida deduzindo o valor de receita do IPASGO incluso em desrespeito à LRF, o resultado de comprometimento total do Estado de Goiás com despesa de pessoal é de 72,31% da RCL. Assim, considerando que as dessas com pessoal do TCE/GO e TCM, únicos enquadrados na responsabilidade fiscal com gastos com pessoal no cenário anterior são respectivamente R\$ 261,87 milhões e R\$ 134,12 milhões, tendo a RCL ajustada no montante de R\$ 19,9 bilhões, a primeira corte de contas supracitada ainda

---

<sup>282</sup> Destaque-se que no RGF do 3º Quadrimestre de 2018, publicado em 2019 e já em novo governo, o Poder Executivo reconhece que excedeu o limite da responsabilidade fiscal em gasto com pessoal, mas diverge do percentual apurado pelo TCE/GO, firmando em 52,68% seu gasto de um limite máximo de 48,6% da RCL.

permaneceria enquadrada com um comprometimento de 1,32% da RCL, mas o TCM desenquadraria na casa do milésimo por cento acima do seu limite de 0,67% da RCL.

Quanto aos demais Poderes e órgãos autônomos, já estando desenquadrados dos limites da responsabilidade fiscal em gasto com pessoal nos critérios do terceiro cenário, somente aumentariam os tamanhos de reduções a serem realizadas nos dois primeiros quadrimestres de 2019, por serem subsequentes à apuração do desenquadramento, nos termos do artigo 23 da LRF. Devendo-se ressaltar, não obstante as recomendações do Parecer Prévio encaminhado à Assembleia Legislativa em 2019, que ao menos em dois exercícios, consecutivamente anteriores à 2018, a não dedução das receitas do IPASGO na composição da RCL foram ressalvadas, sem implicar em recomendação pela rejeição das contas ou ao final terem tais valores glosados para fins de apuração dos limites da LRF.

Na análise das contas do exercício de 2018 receita líquida total<sup>283</sup> realizada pelo Estado de Goiás foi de R\$ 24,4 bilhões para uma despesa executada de R\$ 25,8 bilhões que – se somada à despesa sem prévio empenho identificada por área técnica do TCE/GO no montante de R\$ 2,2 bilhões<sup>284</sup> – poderia totalizar R\$ 28 bilhões. Disso resulta apurações que remetem a descumprimento das regras gerais de direito financeiro contidas no artigo 59 do Decreto-Lei nº 4.320/1964 quanto a despesas sem prévio empenho, bem como descumprimento do artigo 112, II, da CE/1989 e artigo 37, inciso IV, da LRF quanto a execução de R\$ 577 milhões em rubricas sem prévia autorização legislativa e/ou acima do limite autorizado para suplementações por decreto do Chefe do Poder Executivo pelas respectivas LDO e LOA.

---

<sup>283</sup> Conceito que se diferencia de receita líquida real (RLR). A receita líquida total abarca todas as receitas realizadas, incluindo as transferências voluntárias recebidas, excluindo aquelas cuja titularidade não é do ente e sim apenas a responsabilidade de arrecadação, tais como aquelas relacionadas às transferências constitucionais obrigatórias aos municípios.

<sup>284</sup> Despesas não registradas na contabilidade geral, no âmbito do sistema orçamentário-financeiro, mas evidenciado em contas de outros sistemas contábeis e verificadas como executadas pela corte de contas, tais como nas do sistema de compensação.

Em qualquer dos cenários de despesa total executada no exercício de 2018, observa-se déficit orçamentário<sup>285</sup>: seja na ordem de R\$ 1,34 bilhão ou de R\$ 3,5 bilhões, respectivamente, em que pese se verificar que nos Acórdãos 1912, 2573, 2894 e 3192 a corte de contas ter emitido alertas ao Chefe do Poder Executivo quanto a tendência de não cumprimento das metas fiscais de resultados nominal e primário, com fundamento no inciso I, § 1º, do artigo 59 c/c artigo 9º, da LRF. Nessas circunstâncias, a LRF recomenda a adoção de medidas para limitação de empenho e movimentação financeira que, se foram adotadas, não atingiram repercussão suficiente para fazer frente a frustração de receita que se apresentou, frente a reestimativa aprovada no decorrer do exercício.

O supra exposto remete a uma atenção aos indicadores relacionados às metas fiscais fixadas na LDO aprovada em 2017 para 2018, enquanto indicadores de responsabilidade fiscal previstos nos artigos 4º e 9º da LRF. Passa-se assim a examinar o comportamento dos resultados primários, nominais, evolução da dívida pública e renúncia de receitas, dentre outros.

Não obstante o supra evidenciado, as contas apresentaram um superávit primário apurado de R\$ 1,03 bilhão. Esse resultado é posto em dúvida pelo próprio Poder Executivo em 2019 quando da realização de audiência pública para a divulgação das metas fiscais do terceiro quadrimestre de 2018, em documento divulgado pela Controladoria Geral do Estado e Secretaria de Estado da Economia (Goiás; 2019c), ao evidenciar - em função de restos a pagar processados em 2018 no montante de R\$ 2,09 bilhões e obrigações não realizadas mas não empenhadas na ordem de R\$ 2,198 bilhões – um resultado primário real de deficitário em R\$ 3,23

---

<sup>285</sup> Por 2018 ser um exercício de fechamento de mandato eletivo do Chefe do Poder Executivo, tal dado merece especial atenção na apresentação das contas do governador, em função do disposto artigo 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal, que veda, nos dois últimos quadrimestres do mandato, a assunção de obrigação de despesa que não possa ser cumprida integralmente dentro dele ou que tenha parcelas a serem pagas no exercício seguinte sem que haja suficiente disponibilidade de caixa.

bilhões. Cabe aqui ressaltar, no entanto, que se aplicado a mesma metodologia nas contas dos exercícios anteriores, também se apuraria déficit ao invés de superávit apresentado e convalidado pelo TCE/GO: i) em 2015 seria um déficit de R\$ 441 milhões, ao invés de um superávit constante da contabilidade de R\$ 7 milhões; ii) em 2016, apresentar-se-ia um déficit de R\$ 111 milhões ao invés de um superávit de R\$ 1,12 bilhão contabilizado oficialmente; e iii) em 2017 o fechamento dos resultados do exercício apresentaria um déficit primário de R\$ 507 milhões ao invés de um superávit de R\$ 740 milhões.

A título de reflexão, para análise das eventuais brechas normativas que permitiriam a evolução de um quadro de sucessivos resultados de exercícios deficitários, ou entendidas como de repercussões incrementais negativas no patrimônio líquido, mas apresentando um resultado contábil positivo e em acordo com a legislação em vigor, verifica-se que o Decreto-Lei nº 4.320/1964 permite a diferenciação dos restos a pagar em processados e não processados, sendo que tais conceitos abertos e suas repercussões na apuração do resultado dos exercícios ainda são objeto de discussão. Exemplificando a relevância, extrai-se das contas de 2018 que Goiás apresentou restos a pagar processados na ordem de R\$ 1,88 bilhões, enquanto se considerado os processados e não processados resultaria em R\$ R\$ 2,57 bilhões.

O resultado nominal representa – a título de análise das contas – a diferença entre a dívida líquida do exercício de referência e o anterior. O valor nominal da dívida líquida apurada em 2018 foi de R\$ 19,6 bilhões, superando o previsto na LDO que foi de um máximo de R\$ 14,7 bilhões, mas como o montante representou 92,19% da RCL deve-se considerar que foi obedecido o limite para a dívida consolidada líquida definido pela Resolução do Senado Federal nº 40/2001, que é de 200% da RCL; isso para se atingir uma meta de redução da dívida líquida em 2018 frente a 2017 num mínimo na ordem de um mínimo de R\$ 984 milhões.

Da análise dos números contabilizados verifica-se que houve uma evolução positiva da dívida líquida entre 2017 e 2018 no montante de R\$ 277 milhões, número que confere como o certificado pelo TCE/GO a partir dos dados do balanço anual. Quando comparado com a meta fixada na LDO de 2018, verifica-se o seu não atendimento e uma diferença na ordem de R\$ 1,26 bilhões. Por outra perspectiva, verifica-se que o valor pago apenas a título de encargos da dívida de R\$ 1,14 bilhão, enquanto a amortização do principal somou apenas R\$ 775,5 milhões, somando uma despesa de comprometimento geral de encargos e amortizações da dívida na ordem de R\$ 1,92 bilhões; ou seja, 7,97% da receita líquida total.

Revisando os dados para apresentação do RGF do terceiro quadrimestre de 2018, em março de 2019, a Controladoria Geral do Estado (CGE) e Superintendência de Contabilidade Geral da Secretaria Estadual de Economia apresentaram um déficit nominal maior, no montante de R\$ 324,94 milhões, em face de uma insuficiência financeira de R\$ 533,34 milhões apresentada para fazer frente aos restos a pagar processados; no entanto, diferentemente do que se pode inferir da interpretação dada pela corte de contas, o sistema de controle interno do Executivo apresentou uma diferença entre a meta fixada na LDO e a realizada em 2018 em apenas R\$ 659,42 milhões (Goiás;,2019c) para as contas consolidadas do Estado de Goiás.

Em 31 de dezembro de 2017 os restos a pagar<sup>286</sup> inscritos para aquele exercício somaram R\$ 2,8 bilhões. Destes, ocorreu o pagamento, durante 2018, de

---

<sup>286</sup> No que tange especialmente aos restos a pagar, há de se considerar que são despesas empenhadas e não pagas até o último dia do calendário civil do exercício, nos termos do artigo 36, da Lei 4320/64; por tal motivo, via de regra, é que se permite a prorrogação do exercício orçamentário-financeiro para além do ano civil visando a resolução do processamento dos restos a pagar inscritos como não processados e o pagamento da totalidade dos inscritos. Sendo dívidas de curto prazo que não se confundem com a dívida consolidada, requerem cobertura de caixa para sua inscrição a esse título, como exigido pelo artigo 42 da LRF.

R\$ 1,8 bilhão, bem como o cancelamento de R\$ 540 milhões, dos quais foi apurado pelo TCE/GO na análise das contas que R\$ 53 milhões se tratava de restos a pagar inscritos como processados; ou seja, cancelou-se empenho de despesas já liquidadas e devidamente atestadas como tal nos trâmites do processamento.

Partindo-se do pressuposto que não houve locupletamento ilícito da administração, tais despesas foram ou serão reempenhadas para seu pagamento em algum momento. O fechamento das contas de 2018 aponta para um total de restos a pagar inscritos no montante de R\$ 2,66 bilhões que com a reinscrição de obrigações de exercícios anteriores, conforme apurado pelo TCE/GO e constante do relatório das áreas técnicas da corte que instrui o Parecer Prévio das Contas do Governador, o montante deixado de 2018 para 2019 chega a R\$ 3,12 bilhões.

Considerando dos dados constantes de contas do sistema de compensação da contabilidade geral do Estado de Goiás, verifica-se que em 2018 houve a assunção de obrigações que foram incorridas mas que não foram registradas orçamentariamente, bem como podem ser verificadas em contas do sistema orçamentário-financeiro liquidações e empenhos anulados no decorrer do exercício, sem notas de referência de devidos processos legais que, eventualmente, justificariam nulidades absolutas<sup>287</sup> das despesa correspondentes. Verifica-se nos apontamentos das áreas técnicas em relatórios que acompanham o Parecer Prévio das Contas de 2018 menção a essa prática, indicando a assertividade das observações da presente pesquisa, em ocorrências que podem chegar a R\$ 2 bilhões e que remeteriam o montante dos restos a pagar do exercício – houvesse sido procedimentado o empenho – em montante superior a R\$ 5 bilhões.

Outro fato que merece destaque no emaranhado de informações que contabilmente atentem os parâmetros legais, mas aparenta não refletir uma coerência

---

<sup>287</sup> Única possibilidade constante do ordenamento jurídico que justificaria a licitude de anulação da inscrição contábil de despesa já liquidada.



entre resultados do exercício e evolução incremental do patrimônio do Estado de Goiás, é a verificação da existência de obrigações financeiras de curto prazo não honradas no exercício e não inscritas em restos a pagar, revelando um déficit que pode chegar a R\$ 2,09 bilhões. Tais ocorrências, remetem ao descumprimento do artigo 167, inciso II, da CRFB e artigo 60 do Decreto-Lei nº 4.20/1964; ou seja, assunção de obrigações que excedam os créditos orçamentários ou adicionais, bem como sem prévio empenho. Nesse caso, tendo sido procedimentadas extra orçamentariamente, as correspondentes despesas não foram incluídas nos Demonstrativos da Disponibilidade de Caixa e dos Restos a Pagar, constantes dos Relatórios de Gestão Fiscal do exercício de 2018, não permitindo um acompanhamento sistemático de sua evolução pelo sistema de controle interno e sistema de controle externo, senão por meio de eventuais auditorias posteriores.

Quando se soma os restos a pagar - inscritos em 2018 e os não pagos de exercícios anteriores - com os valores não contabilizados supracitados e considera-se a indisponibilidade de caixa, pode-se chegar ao montante de R\$ 6,7 bilhões<sup>288</sup>, com o descumprimento dos artigos 1º, § 1º, 42 e 55, inciso III, da LRF.

Quanto ao montante de operações de crédito contratualizadas em 2018, verifica-se que somam R\$ 173 milhões e respeitaram os limites da responsabilidade fiscal, uma vez que o artigo 7º, inciso I, da Resolução do Senado Federal nº 43/2001 prevê um limite de até 16% da RCL. Assim o limite de Goiás variaria, conforme a RCL seja apurada com ou sem a glosa das receitas do IPASGO não deduzidas da base de cálculo, em R\$ 3,2 bilhões a R\$ 3,4 bilhões.

Considerando uma RCL de 21,2 bilhões, o comprometimento com o serviço da dívida de R\$ 1,9 bilhão atingiria 9,03% da RCL; já considerando uma RCL de R\$ 19,9 bilhões, atingiria 9,55% da RCL. Em qualquer das hipóteses, atenderia

---

<sup>288</sup> Do balanço geral de 2017 pode-se inferir que o exercício se findou com insuficiência financeira de ao menos R\$ 1,25 bilhão para o pagamento dos restos a pagar.

formalmente o artigo 7º, inciso II, da Resolução do Senado Federal nº 43/2001 que aponta para até 11,5% da RCL. Quanto as garantias concedidas, tendo somado em 2018 R\$ 98,5 milhões, atenderam também as formalidades do artigo 9º da referida Resolução nº 43/2001.

A dívida consolidada teve sua rubrica de precatórios reduzida em 5,4% entre 2017 e 2018, tendo sido repassado ao Judiciário R\$ 124 milhões do tesouro estadual em 2018 para fazer frente ao pagamento de precatórios. Não obstante, os dados patrimoniais registrados na contabilidade geral pelo Poder Executivo e a contabilização dos precatórios gerida pelo Poder Judiciário não apresentam convergência. Em face disso, observa-se que tramita ainda sem conclusão os autos nº 201700047002167 no TCE/GO com o fito de verificar o cumprimento da modulação dos efeitos da decisão do STF, em relação ao julgamento das ADI's 4357 e 4425, bem como a avaliação da instituição do sistema único de controle de requisitórios judiciais.

Nas contas de 2018, o déficit previdenciário inicialmente apurado para o Poder Executivo foi de R\$ 2,4 bilhões, este entendido como a diferença entre as despesas que chegaram a R\$ 5,1 bilhões e as receitas de composição dos ativos, com respectiva contrapartida patronal, e dos inativos que somaram R\$ 2,7 bilhões. Assim foi necessário o aporte de R\$ 2,53 bilhões do tesouro estadual, resultando no ajuste do resultado para um superávit de R\$ 126 milhões. Houve um comprometimento de 11,29% da RCL no Executivo para fazer frente a aporte complementar do tesouro estadual para fechar as contas do sistema previdenciário no exercício.

Analisando os demais Poderes e órgãos autônomos, todos apresentaram contas deficitárias, por seguirem a mesma lógica de escrituração contábil: i) o Legislativo, R\$ 69 milhões; ii) o Judiciário, R\$ 112 milhões; iii) o Ministério Público, R\$ 24 milhões; iv) o TCE, R\$ 107 milhões; e v) o TCM e R\$ 38 milhões.

Pelo exposto acima, as contas gerais do Estado apresentam em 2018 um comprometimento de R\$ 3,1 bilhões do orçamento fiscal para fazer frente à repasses ao orçamento da previdência e assistência a título de complementação financeira, em operações intraorçamentárias, o que poderia indicar um comprometimento de 14,6% da RCL para esse fim; carecendo, no entanto, de auditoria para compreender a origem e, portanto, natureza jurídica de cada parcela que comporia os montantes gerais transferidos a título de complementação<sup>289</sup>, até mesmo em respeito a estrutura de financiamento das despesas de seguridade social estabelecida pelo artigo 195 da CRFB que cabe à toda sociedade, não estando submetidas ao regime contributivo ao qual se encontra atrelado a aposentadoria dos servidores.

Cabe ressaltar que os sucessivos exercícios para os quais não se previu em Goiás adequadamente a amortização de contribuições ao regime previdenciário devidas pelo tesouro ao regime próprio, em função da transição para o regime contributivo estabelecido pela CRFB em 1988, é um desrespeito sistematicamente ignorado do disposto no artigo 57, *caput* e §3º, do ADCT, não podendo as repercussões de sua negligência ser imputada a título de déficit previdenciário a ser coberto com o orçamento geral, mas tão somente como resgate de obrigações de

---

<sup>289</sup> Embora esses dados relacionados à défits sejam apresentados na contabilidade geral do Estado como indicativos de um “rombo previdenciário” apontados nas notas dos registros contábeis ou em notas de esclarecimentos do sistema de controle interno ao sistema de controle externo, não se verifica a existência de um estudo mais aprofundado com a separação das contas das aposentadorias e pensões em decorrência da necessária segregação de massas em face das sucessivas mudanças de regime, instituição e extinções de fundos estaduais de previdência com apropriação de seus saldos pelo tesouro estadual (contrariando as disposições do artigo 43, §1º, da LRF), bem como o que seriam despesas decorrentes da assistência e o que seriam propriamente decorrente do sistema contributivo, até mesmo em atenção ao disposto no artigo 24 da LRF; por consequência, tais evidenciações na contabilidade pública estadual, mesmo que a título de notas explicativas, contraria as vigentes normas contábeis brasileiras aplicáveis ao setor público, em especial quanto ao disposto nos artigos 50 e 69 da LRF, na adequada aplicação dos princípios contábeis da entidade, oportunidade e continuidade em ambientes de transição de regimes ou sucessões, em obediência ao que dispõe as Resoluções CFC nº 750/1993, nº 1.111/2007 e nº 1.282/2010, bem como a NBC TSP Estrutura Conceitual de 2016.

exercícios anteriores que deveriam ser contabilizadas à esse título após a devida mensuração atualizações e aferição das amortizações já realizadas.

Quanto a consistência das demonstrações financeiras requeridas pelo Decreto-Lei nº 4.320/1964 e LRF a partir da instituição da conta única – prevista inicialmente no âmbito da administração federal no artigo 92 do Decreto-Lei nº 200/1967 e em implementação em Goiás a partir de 2017, com a edição da normatização do funcionamento do sistema da conta única do tesouro estadual por meio da Instrução Normativa nº 1.311/2016-GSF que regulamentou o disposto nas Lei complementar estadual nº 121/2015 e Decreto nº 8.853/2016 - bem como a apuração de déficits oriundos da sistemática de conta centralizadora até sua instituição, verifica-se que os Pareceres Prévios das Contas do Governador do Estado de Goiás desde 2011 apontam ressalvas nesse sentido. Da pesquisa documental junto aos arquivos da corte de contas estadual, pode-se constatar que em 2016 foi aberto processo de acompanhamento n. 201600047001725 no TCE/GO para verificar a evolução da transição de conta centralizadora para conta única, ainda em andamento.

Verificando a soma de todos os registros de disponibilidades financeiras constantes da contabilidade pública estadual, dever-se-ia encontrar efetivamente disponíveis na conta única do Estado de Goiás o valor de R\$ 959 milhões, mas a análise detida da documentação bancária remete a existência de tão somente R\$ 29 milhões efetivamente disponíveis em 31 de dezembro de 2018. Esse o motivo da Análise do Relator a instruir o Parecer Prévio das Contas do Governador do Estado de Goiás de 2018 apontar que “[...] apenas 0,15% dos valores contabilizados na conta centralizadora e 4% dos valores registrados na conta única possuíam sustentação financeira ao final do exercício de 2018” (TCE/GO; 2019b, p.28).

A dinâmica supra evidenciada se sustenta em face de reversões indevidas ou utilização nominal de saldos de contas de fundos, ou ainda de repasses vinculados à convênios ou contas de recursos de terceiros sob guarda da administração, que mascaram o déficit de disponibilidades financeiras numa ciranda de comprometimentos

de curto prazo que afetam negativamente o patrimônio líquido a médio e longo prazo; deve-se ressaltar, no entanto, que se analisadas individualmente quase a totalidade das operações que sustentam esse processo de mascaramento da situação financeira é legalmente justificável, o levou a tolerância por parte dos sistemas de controle interno e externo até a aferição já de difícil reversão de suas nefastas repercussões patrimoniais. Quando verificado unicamente a titularidade do tesouro estadual, a título de exemplificação da repercussão do mascaramento institucional das contas, o déficit financeiro - que pode ser apurado dos dados do balanço financeiro e documentação de instrução - somou R\$ 1,2 bilhão em 2017 e R\$ 1,26 bilhão em 2018.

Quanto à renúncia de receita, as contabilidade geral registrou formalmente renúncias na ordem de R\$ 7,5 bilhões<sup>290</sup>, equivalendo à 31% da receita líquida total realizada – que inclui, dentre outras, receitas de transferências voluntárias da União por meio de convênios - e 37,7% da RCL ajustada com a glosa das receitas aferidas pelo IPASGO a título de serviços por ele prestados. Não obstante, há evidências de que a metodologia de contabilização das renúncias possui deficiências estruturais, embora sigam adequadamente o disposto nas regulamentações que a instruem, como será demonstrado mais adiante neste trabalho.

## **2.7. Análise específica do cumprimento das vinculações**

Especificamente em 2018, as receitas relacionadas à arrecadação dos impostos ICMS e IPVA – arrecadadas pelo Estado de Goiás – tiveram suas parcelas correspondentes aos municípios repassadas, bem como a redistribuição da parte condizente ao IPI cuja transferência original se dá da União aos estados, nos termos

---

<sup>290</sup> Em pesquisa exploratória realizada no âmbito dos repositórios documentais do TCE/GO, pode-se verificar a edição ao menos dos Acórdãos nº 5005/17 e nº 5661/17 determinando redução da renúncia, respectivamente em 12,5% e 9,5%, dado a aferição de auditorias em contas de exercícios anteriores. Em 15 de maio de 2019, foi exarado o Acórdão 944/2019, exigindo a comprovação das reduções de renúncia determinadas anteriormente, o que não ser aferido até o momento.

da CRFB e artigo 107, incisos III, IV e VII, da Constituição Estadual. Ao menos essa foi a avaliação das áreas técnicas do TCE/GO que identificou o repasse de R\$ 72 milhões a mais do que seria o devido, em função de antecipação de repasses tendo por base a projeção de receitas que não se realizou como o estimado a partir de reestimativa de receita que tramitou em processo legislativo de crédito adicional, perfazendo um total de R\$ 4,44 bilhões. Essa constatação, evidencia as falhas de controle do Estado de Goiás quanto ao percentual das receitas arrecadadas e recebidas a título de transferências obrigatórias da União que são de titularidade dos municípios.

Não obstante a verificação da transferência a maior em 2018 aos municípios, o que se verifica historicamente em diversos exercícios anteriores foi a implementação de diversos mecanismos de benefícios e incentivos fiscais<sup>291</sup> dos quais pode derivar locupletação indevida do tesouro estadual ou de fundo titulado pelo Estado em detrimento dos municípios goianos.

Exemplo disso pode ser facilmente verificado na versão original da estrutura de receita do Fundo de Proteção Social do Estado de Goiás (PROTEGE Goiás) – instituído pela Lei estadual nº 14.469/2003 – cuja metodologia básica permitia, por exemplo, que os beneficiários e benefícios fiscais sobre o ICMS, para manter o enquadramento nos correspondentes Termos de Acordo de Regime Especial (TAREs) firmados com a fazenda estadual, devolvessem valor equivalente ao tributo<sup>292</sup> travestido de uma operação de doação de parte do que deveriam recolher a título daquele tributo em dada competência ou se enquadrar automaticamente em critério a priori isonômico incentivo fiscal a dado setor econômico por legislação

---

<sup>291</sup> Benefícios e incentivos fiscais muitas vezes concedidos pelo Estado sem anuência dos municípios e sem mecanismos de compensação para o repasse das receitas que individualmente titulam pelas regras constitucionais de divisão de receitas.

<sup>292</sup> Valor apurado a partir da diferença do valor do tributo devido se não fosse firmado o correspondente TARE e o valor equivalente à aplicação da alíquota efetiva após consideração econômica dos efeitos dos incentivos e benefícios.

estadual<sup>293</sup>; dessa forma, a contabilização da receita do PROTEGE se dava a títulos de receita não tributária e, portanto, não susceptível de ser percentualmente exigida pelos municípios para compor o montante a ser distribuídos nos termos constitucionais e percentuais apurados pelo COÍNDICE.

As práticas supra descritas, dentre outras, implicaram na elevação dos riscos fiscais no quesito administrativo e/ou judicial quanto a decisões que viessem a ampliar significativamente o passivo contencioso do Estado a serem inscritos no sistema de compensação e, posteriormente, serem registrados enquanto passivos no sistema patrimonial, do que naturalmente decorreria um comprometimento do patrimônio líquido.

Apesar do supra constatado, não se verificou nos anexos das LDOs dos exercícios de 2004 <sup>294</sup> em diante e correspondentes LOAs nenhuma medida mitigadora de riscos fiscais correspondentes, ou mesmo dimensionamento de sua repercussão para fins de compor a reserva de contingência, conforme determina as boas práticas de planejamento orçamentário e uma das possíveis interpretações dos artigo 1º, §1º e artigo 4º, §3º, c/c artigo 5º, inciso III, da RLR que determinam o dimensionamento, avaliação e acompanhamento do passivo contingente e outros riscos capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, devendo conter as providências que serão adotadas caso se concretizem, bem como reserva de contingência tecnicamente dimensionada com vistas a orçamentariamente fazer

---

<sup>293</sup> A título de exemplificação, pode-se citar o disposto no artigo 7º, inciso II, da Lei estadual nº 14.469/2003 que previa como receita do PROTEGE “contribuição correspondente à 5% (cinco por cento) dos valores arrecadados em decorrência de condição estabelecida na legislação tributária para fruição de benefício ou incentivo fiscal”; sendo ainda reforçado pelo teor do artigo 9º, inciso II do *caput*, do mesmo diploma legal que previa se a “contribuição” condição indispensável para a fruição de benefício ou incentivo fiscal que tivesse sido ou viesse a ser concedido por meio de legislação estadual.

<sup>294</sup> Exercício posterior à instituição do PROTEGE Goiás.



frente a tais riscos, mesmo que imprevisíveis, permitindo a correção de eventuais desvios sem comprometimento do cumprimento das metas fiscais.

Em consequência das praxes não recomendáveis de apropriações de receitas dos municípios – cuja licitude é questionável<sup>295</sup> – e a não inclusão dos correspondentes montantes nas previsões de riscos fiscais ou mesmo sua escrituração no sistema de compensação quando das primeiras decisões judiciais favoráveis aos municípios<sup>296</sup>, o patrimônio público estadual sofreu consideravelmente nos exercícios subsequentes a 2005, não implicando num prejuízo maior ao equilíbrio fiscal até o momento, em face do entendimento firmado pelo TJGO no sentido de que se aplica a prescrição quinquenária à pretensão de cobrança dos municípios ao Estado quanto a quantia não repassada correspondente ao ICMS<sup>297</sup>.

A destinação de receitas tributárias ao Poder Legislativo e ao Poder Judiciário, nos termos do artigo 110, §5º, inciso I, e artigo 112-A, ambos da CE/1989, tem sido realizadas, mas da simples inspeção nos relatórios da auditoria do TCE/GO que instruem os processos que culminam nos pareceres prévios das contas do governador em cada exercício verifica-se que não tem ocorrido de forma duodecimal.

---

<sup>295</sup> Como demonstram as ementas dos acórdãos do TJGO nos autos nº 0320129-88.2009.8.09.0105 e nº 0299625-79.2009.8.09.0002, no sentido de que o Estado de Goiás não pode dispor do ICMS referente a programas de incentivos e benefícios fiscais, tais como o FOMENTAR e PRODUIR, sem repassar os municípios o percentual que são devidos.

<sup>296</sup> Em que pese em algumas decisões mais recentes o TJGO ter aplicado uma interpretação diversa, com base no raciocínio estabelecido pelo STF no RE nº 750.423/SE para o Imposto de Renda – ao qual foi atribuído repercussão geral – de que “a repartição de rendas tributárias previstas no artigo 158, inc. IV, da CF, deve levar em consideração o valor efetivamente arrecadado, e não o que poderia ter sido arrecadado se não fossem os incentivos fiscais, de modo que não há receita tributária a ser partilhada entre os municípios, pois não houve efetiva arrecadação do ICMS por parte do Estado de Goiás em relação aos programas de incentivos fiscais em comento” (DGJ nº0393343-83.2010.8.09.0071). Entendimento a partir do qual não pode o Estado de Goiás reaver os valores que teve que dispendar para compensar aos municípios em exercício anterior aos últimos cinco. Não obstante, o próprio STF demonstrou ter fixado entendimento no sentido favorável aos municípios no RE nº 1186785/GO quando a matéria se tratar da dinâmica originalmente adotada pelo PROTEGE Goiás.

<sup>297</sup> Pela aplicação do disposto no artigo 1º do Decreto-Lei nº 20.910/1932.



As aplicações das receitas na manutenção e desenvolvimento do ensino (MDE) em 25% do montante resultante da arrecadação de impostos, compreendida a proveniente de transferências e excluídos os valores repassados constitucionalmente aos municípios, conforme determina o artigo 212 da CRFB, não tem sido sistematicamente cumprida.

Da verificação dos Balanços gerais dos exercícios de 2001 à 2018 e dos pareceres prévios das contas do governador dos correspondentes exercícios, pode-se extrair que algumas metodologias de mascaramento institucional, como a inscrição de restos a pagar em cobertura financeira, foram utilizados em diversos exercícios e outros mesmos com tais práticas não alcançaram os índices das vinculações constitucionais, incorrendo em desobediência à praxe esperada na adequada gestão da responsabilidade fiscal inferida a partir do disposto na LRF, em seu artigo 1º, §1º, artigo 8º, parágrafo único, e artigo 25, inciso IV, alínea 'b'.

A partir da EC nº 54 à CE/1989, especialmente em face da nova redação que é dada ao artigo 45 do ADCT, as aplicações mínimas em educação de 2018 em diante serão corrigidas no montante realizado no exercício anterior, corrigido pela menor variação do IPCA ou da RCL.

A aplicação obrigatória mínima que seria de R\$ 4,2 bilhões na regra constitucional até então, passou a ser R\$ 70 milhões inferior; ou seja, na ordem de R\$ 4,13 bilhões. Analisando as contas de 2018, verifica-se que o Poder Executivo informou inicialmente ter aplicado R\$ 4,79 bilhões em MDE, se aplicado a dedução de restos a pagar inscritos sem cobertura financeira<sup>298</sup> para aqueles constantes da fonte

---

<sup>298</sup> O Manual de Demonstrativos Fiscais – MDF, em sua última edição de 2018 pela STN, informa textualmente aos entes federados que “no caso de não haver disponibilidade financeira de recursos de impostos vinculados à Educação, no encerramento do exercício, deverá ser registrado o valor total de restos a pagar, pois os mesmos não poderão ser considerados como aplicados em MDE” (BRASIL, 2018, p.313)

100 (recursos ordinários do tesouro estadual) e apenas para aqueles inscritos a título da fonte 108 (FUNDEB).

Considerando apenas os restos a pagar inscritos com cobertura de disponibilidades financeiras no FUNDEB para sua quitação, e deduzindo ainda as despesas com inativos e pensionistas<sup>299</sup> - incluídas pelo Estado de Goiás nas despesas com MDE de forma integral<sup>300</sup> - chega-se ao montante de R\$ 3,3 bilhões aplicados efetivamente em MDE, representando 20,23% do total da receita líquida de impostos de 2017, atualizada pelo IPCA acumulado de junho de 2017; logo, Goiás deixou de aplicar R\$ 789 milhões para atingir o mínimo obrigatório em 2018<sup>301</sup>.

Considerando puramente os repasses ao Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e Valorização dos Profissionais da Educação (FUNDEB), verifica-se que em 2018 houve um repasse a menor do devido em R\$ 121 milhões, isso porque o Poder Executivo não considerou a necessidade de inclusão na

---

<sup>299</sup> Para as quais, em conformidade com o MDF e Medida Cautelar na ADI 6049, deve-se efetuar dedução integral desses valores, correspondentes a R\$ 977 milhões, em que pese que até o exercício de 2009 tais despesas terem sido aceitas pelo TCE/GO para englobar o percentual mínimo de aplicação em MDE. Destaca-se que a partir de 2010, a corte de contas começou a destacar em suas ressalvas – tendo sido a inclusão de tais despesas um dos motivos da recomendação de rejeição das contas do governador daquele exercício, entendimento revertido pela Assembleia Legislativo posteriormente – e determinado um ajustamento de gestão, excluindo 10% de tais despesa a cada ano, de forma que chegando em 2017 com a necessária exclusão de 90% de tais despesas com pensionistas e inativos da educação, não se poderia incluir nenhuma despesas correspondente no computo do montante aplicado em MDF em 2018.

<sup>300</sup> Com fundamento na Lei complementar estadual nº 147/2018, editada no último bimestre do exercício de 2018, que alterou a redação do artigo 99 da Lei complementar estadual nº 26/1998 que trata das diretrizes estaduais da educação, mas foi considerada inconstitucional pelo STF em medida cautelar em sede da ADI 6049. Deve-se, ainda, destacar que na ACO 3.131/SC o Supremo Tribunal Federal já tinha decidido, em face do que dispõe o artigo 70, I da Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional (LDBN), que apenas os gastos com remuneração do pessoal docente pode ser incluído como MDE para fins do atendimento do artigo 212 da CRFB.

<sup>301</sup> Para evitar um pedido de intervenção federal, artigo 34, inciso VII, alínea 'e' da CRFB, o TCE/GO, a priori, sugeriu que fosse firmado um Termo de Ajustamento de Gestão, estabelecendo cronograma de recomposição, possibilitando a emissão, por aquela corte, de certidão positiva com efeito de negativa. A simples possibilidade ventilada pelo TCE/GO de assinatura de um termo de ajustamento de gestão, no entanto, traz luz a possibilidades de novas flexibilizações dos limites impostos pela LRF.

base de cálculo dos 2% do ICMS constantes do artigo 82, §1º, do ADCT relativo à CRFB<sup>302</sup>.

Já no que condiz à aplicação dos mínimos obrigatórios em ciência e tecnologia, nos termos da CE/1989 com a redação dada pela EC nº 39/2005 que firma uma aplicação de 3,25% da receita de impostos, uma vez desconsiderados os restos a pagar inscritos sem cobertura de disponibilidade financeira, ainda restaram comprovadas despesas na área no montante equivalente à 3,7% da correspondente base de cálculo; assim sendo, superior à exigência constitucional.

Quando analisado os limites em que se divide constitucionalmente a aplicação, verificou-se que não foi cumprido os 0,5% que deveria ter sido destinado à Fundação de Amparo à Pesquisa do Estado de Goiás (FAPEG), conforme disposição do nos termos do artigo 158, da CE/1989. Se considerado a necessidade da recomposição da destinação não realizada em 2017 - R\$ 95 milhões conforme Acórdãos 2894/18 e 3192/18 do TCE/GO - e somado ao valor das vinculação para 2018 em R\$ 45 milhões, ter-se-ia de ter sido aplicado na FAPEG R\$ 141 milhões, mas a execução orçamentária verificada no balanço geral somente atinge R\$ 63 milhões.

A aplicação mínima de 12% da base de cálculo constante no artigo 77 do ADCT relativo à CRFB – esta somando R\$ 16,8 bilhões em 2018 – e considerando que a Lei complementar nº 141/2012 permitiu, em seu artigo 24, a inclusão de despesas empenhadas e não plenamente liquidadas, desde que inscritas regularmente em restos a pagar não processados, no computo das despesas para fins de comprovação do atendimento das vinculações constitucionais, do que foi

---

<sup>302</sup> Já em 2016 o TCE/GO, por meio do Acórdão nº 121/2016, tinha determinado ao Executivo que não procedesse com tal prática de desconsideração do disposto no artigo 82, §1º, do ADCT, o que coaduna com as recomendações da STN por meio das edições do MDF. Não concordando com tal decisão, o Chefe do Poder Executivo determinou a judicialização da questão, não obstante o TJGO não concedeu antecipação de tutela nos autos nº 5047564.12.2017.8.09.0051, permanecendo as contas do governador em 2018 vinculada à determinação constante da disposição constitucional acima expressa.

contabilizado a esse título pelo Executivo em 2018 deve ser glosado R\$ 42 milhões na apuração do índice.

Pelo acima relatado, conforme atestado pelas áreas técnicas do TCE/GO, aplicou-se regularmente em saúde (ASPS) no exercício de 2018 R\$ 2,03 bilhões, o que equivale à 12,11% da correspondente base de cálculo se considerado a metodologia da Lc nº 141/2012; ou seja, acima do mínimo obrigatório em R\$ 18 milhões. Já se considerada a metodologia goiana introduzida pelas EC nº 54 e 55 à CE/1989, o excedente ao mínimo obrigatório chega a R\$ 52 milhões.

O atendimento do limite em 2018 não se traduz numa regra obedecida em exercícios anteriores e possivelmente seja explicada pela dificuldade de se controlar plenamente os recursos aplicados em saúde, dada a dinâmica do SUS de atendimento universal para posterior e eventual compensação entre entes federados, bem como as transferências da União e a possibilidade de contabilização dos restos a pagar não processados mais recentemente introduzida no ordenamento jurídico.

Em observação a vinculação de receitas ao Fundo Cultural, na ordem de 0,5% das receitas tributárias líquidas, como determina o artigo 8º da Lei estadual nº 15.633/2006, quando desconsiderado os restos a pagar inscritos sem cobertura de disponibilidades financeiras, somente se observa em 2018 a aplicação adequada de R\$ 34 milhões que representam 0,04% da base de cálculo correspondente.

## **2.8. Análise de indicadores patrimoniais do Estado de Goiás**

Verificando puramente a dívida ativa escriturada, pode-se aferir que houve um acréscimo total líquido de R\$ 3,7 bilhões em 2018, condizente com 9,67% superior ao registrado em 2017. No entanto, os controles de inscrição, aferição e baixa em face da prescrição, atualização cadastral de endereços e lastros patrimoniais dos

devedores ainda apresentam diversas fragilidades, como apontadas nos pareceres prévios das contas dos governadores dos exercícios de 2016 e 2017.

Em que pese o montante significativo dentre os ativos que compõe o patrimônio do Estado de Goiás, a recuperação de créditos apresenta nos últimos exercícios uma relação em torno de 10 vezes menor do que os montantes de inscrição.

Com relação ao controle e transparência das anistias e remissões concedidas, mesmo que a título de programas de recuperação de créditos, bem como suas medidas compensatórias, nos últimos ao menos últimos cinco exercícios verificou-se constar apontamentos nos pareceres prévios das contas dos governadores ressalvas e/ou apontamentos técnicos quanto ao descumprimento da evidenciação de sua previsão em adequado planejamento legal e transparência de sua realização, em flagrante descumprimento do artigo 4º, §2º, inciso V, da LRF, especialmente no que condiz no Anexo de Metas Fiscais na LDO.

O passivo total em 2018, por exemplo, cresceu 6,37% em relação ao 2017, registrando a evolução de empréstimos e financiamentos de longo prazo para R\$ 9,6 bilhões, 54,98% superior ao montante do exercício anterior.

No último balanço gral publicado, relativo a 2018, verifica-se a redução no patrimônio líquido do Estado na ordem de R\$ 5 bilhões, correspondendo à uma involução de 13,49% em relação à 2017; no entanto, ao buscar as causas constata-se que a maior parte do montante decorre de ajustes realizados em resultados acumulados de exercícios anteriores. Podendo indicar tanto um esforço para ajustar o balanço à realidade, quanto um sistemático desrespeito ao princípio contábil da oportunidade, constante das NBCTs aplicadas ao setor público.

Faz-se relevante apontar que o Estado de Goiás, ainda em 2018, não se encontra em completa observância aos procedimentos previstos no Plano de Implantação

dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPCP), aprovados pela Portaria STN nº 548/2015, nos termos do artigo 50, §2º, da RLF<sup>303</sup>.

Do exame das contas dos últimos exercícios, verifica-se que, se utilizando de expedientes cuja legalidade muitas vezes foi atestada ou apenas ressalvada pela corte de contas, foram utilizadas receitas dos fundos especiais pelo tesouro estadual com o fito de financiar e/ou equilibrar as receitas e despesas que deveriam ser provisionadas com recursos ordinários, classificados como fonte 100. Assim é que, por exemplo, mesmo considerando o teor da desvinculação de receitas na ordem de 30%, as reversões de saldo de superávit financeiro, ressarcimentos do Fundo ProtegeGoiás e transferências de arrecadação do Detran, ainda resta um déficit financeiro verificável em 2017 ao montante de R\$ 2,1 bilhões e de R\$ 0,47 bilhão em 2018.

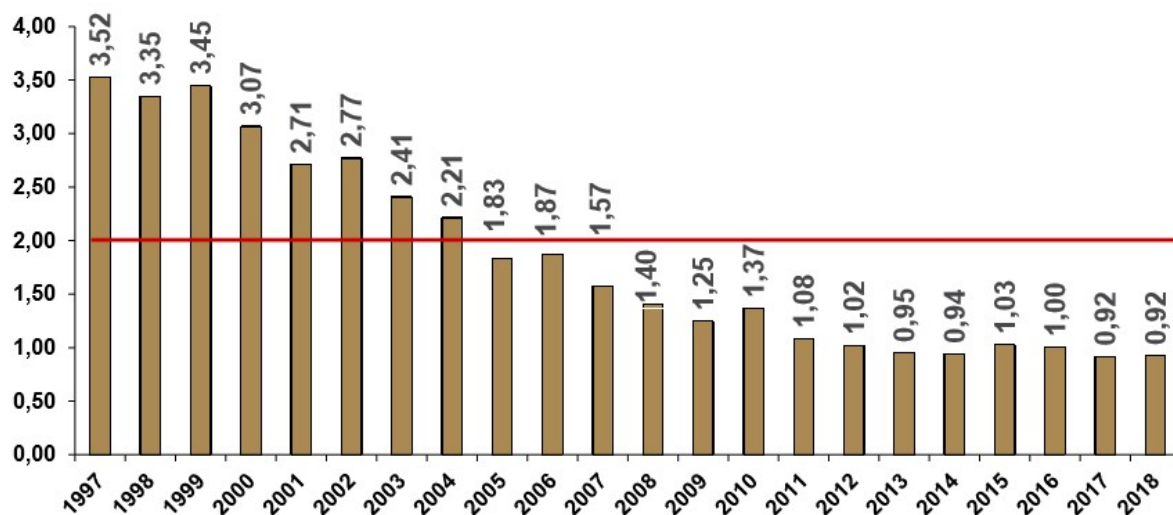
Quando se verifica a evolução da dívida pública, a partir da atualização dos valores apurados anualmente, desde o exercício de 1997, pode-se observar que ao menos a dívida consolidada líquida contabilizada nos termos da legislação em vigor diminuiu. Restando entender se de fato isso representa uma evolução a impactar positivamente ao patrimônio líquido do Estado de Goiás, ou apenas um mascaramento – embora utilizando-se de subterfúgios legais – por meio de mutações patrimoniais<sup>304</sup>.

---

<sup>303</sup> A LRF prevê que no seu artigo 50, §2º, que o órgão central da contabilidade da União, a Secretaria do Tesouro Nacional no caso, será a responsável pela edição de normas gerais de consolidação das contas públicas enquanto não estiver implantado o conselho de gestão fiscal, previsto em seu artigo 67.

<sup>304</sup> O Demonstrativo das Mutações do Patrimônio Líquido passou a obrigatoriamente integrar as demonstrações contábeis de entidades do setor público, especialmente para aquelas de direito público, a partir da edição da Resolução CFC n.º 1.437/2013 que alterou a NBCT n.º 16.6, aprovada originalmente pela Resolução CFC n.º 1.133/2008.

**Gráfico 3** – Dívida consolidada líquida *versus* RCL



Fonte: Balanços gerais (GOIÁS; 1997a-2018a).

Em que pese o TCE/GO ter avaliado a gravidade da situação financeira do Estado nos documentos técnicos que instruem o parecer prévio das contas do governador de 2018, apenas tangenciou suas repercussões patrimoniais. Para a corte de contas, a gravidade se evidencia quando verificado que aproximadamente 90% dos recursos ordinários estão comprometidos com despesa de pessoal e pagamento do serviço da dívida pública e precatórios, restando apenas 10% da receita para alcançar o custeio da máquina e obediência às vinculações constitucionais e legais, tais como em saúde, educação, ciência e tecnologia e cultura, demonstrando-se matematicamente inviável.

A título de composição qualitativa, verifica-se que, em grandes números, a dívida consolidada bruta do Estado de Goiás se estruturava a partir de R\$ 8,92 bilhões decorrentes de refinanciamento com a União, perfazendo 45,4% do montante, seguido por R\$ 4,9 bilhões decorrentes dos empréstimos contraídos para o saneamento da CELG D no seu processo de federalização, perfazendo 24,9% do montante, somados à R\$ 4,82 bilhões empréstimos tomados para financiamento de infraestrutura, que representam 24,5% do total, seguidos R\$ 0,7 bilhão em precatórios devidamente escriturados na contabilidade pública geral do Estado, equivalendo à

3,6% do montante, constando ainda dívidas decorrentes de parcelamento e parcelamentos de INSS, PASEP e outras obrigações similares que somam R\$ 0,25 bilhão, equivalendo à 1,3% e os empréstimos contraídos a título de programas de modernização da administração fazendária (BID/PROFISCO) representando R\$ 0,04 bilhão equivalente à 0,2% do montante. Totalizando, portanto, a monta de R\$ 19,63 bilhões no encerramento do ano civil de 2018.

Considerando-se o cenário mais provável de evolução de receitas - considerando o comportamento do mercado até o momento, média de indicadores inflacionários e metodologia do Manual de Demonstrativos Fiscais (MDF) 8ª edição da STN – pode-se estimar a evolução da RLR e RCL e cruzar seus resultados com as projeções de alguns grupos mais significativos de despesa, tais como pessoal e encargos sociais, amortização da dívida e juros e encargos da dívida.

A análise acima poder oferecer uma perspectiva em grandes números da situação fiscal do ente subnacional Goiás; assim, já no final do primeiro semestre de 2017 procedeu-se no âmbito desta pesquisa a projeção abaixo que se confirmou na consolidação dos resultados de 2017 e 2018 com uma margem de erro inferior a 5% para suas variáveis.

**Tabela 6 – Comprometimento da RCL e RLR com dívida pública e pessoal**

	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023
<b>RECEITA TOTAL</b>	25.031	25.165	26.268	27.557	29.002	30.508	32.094
<b>RECEITA CORRENTE</b>	23.756	24.191	25.500	26.837	28.241	29.707	31.251
<b>RECEITA CORRENTE LÍQUIDA (RCL)</b>	21.034	21.009	22.210	23.488	24.711	25.918	27.295
<b>RECEITA LÍQUIDA REAL (RLR)</b>	16.641	16.621	17.571	18.582	19.550	20.504	21.595



	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023
<b>AMORTIZAÇÃO DA DÍVIDA</b>	868	725	764	804	846	890	937
<b>JUROS E ENCARGOS DA DÍVIDA</b>	970	1.041	1.097	1.155	1.216	1.279	1.345
<b>PESSOAL E ENCARGOS</b>	13.124	14.755	15.552	16.369	17.236	18.130	19.072
<b>TOTAL</b>	<b>14.963</b>	<b>16.520</b>	<b>17.413</b>	<b>18.328</b>	<b>19.298</b>	<b>20.300</b>	<b>21.354</b>
<b>COMPROMETIMENTO DA RLR</b>	<b>90%</b>	<b>99%</b>	<b>99%</b>	<b>99%</b>	<b>99%</b>	<b>99%</b>	<b>99%</b>
<b>COMPROMETIMENTO DA RCL</b>	<b>71%</b>	<b>79%</b>	<b>78%</b>	<b>78%</b>	<b>78%</b>	<b>78%</b>	<b>78%</b>

Dos indicadores apontados, verifica-se que o há uma tendência de comprometimento excessivo da RLR com amortização da dívida, juros e encargos, pessoal e encargos sociais, implicando em apenas 1% (um por cento) excedente para a manutenção da máquina administrativa (exceto folha), o que configura um cenário de dependência de uso de recursos de transferências voluntárias e eventual descumprimento da regra de ouro orçamentária (com comprometimento de receitas de capital, especialmente de operações de crédito, para cobertura de despesas correntes).

A legalização de tal disfunção – descumprimento da regra de ouro - vem sendo estudada em propostas de LDO do governo federal; como a União tem competência constitucional para regular direito financeiro, o cenário de constitucionalidade é relativamente diferente de uma medida similar no âmbito do Estado de Goiás, não obstante, isso não poderia ser feito por meio de LDO aprovada em rito ordinário, uma vez que as normas gerais de direito financeiro que vedam tal intento são matérias reservadas à regulação por norma complementar.

Em Goiás, o déficit potencial abaixo dimensionado<sup>305</sup> poderia ser coberto com ampliação da captação de transferências correntes voluntárias, redução de benefícios fiscais, elevação de receitas tributárias, ou medidas que impliquem em redução de despesa ou comprometimento patrimonial (esta como última hipótese e de questionável constitucionalidade), tal como se observa na tabela 7.

---

<sup>305</sup> Projetado no segundo semestre de 2017, conforme a metodologia constante da 8ª edição do MDF.

**Tabela 7 – Déficit 2017-2023 e potencial do comprometimento patrimonial**

	Em R\$ milhões						
	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023
<b>MARGEM GERENCIÁVEL DA RLR</b>	<b>1.678</b>	<b>101</b>	<b>159</b>	<b>255</b>	<b>252</b>	<b>205</b>	<b>240</b>
<b>DESPESAS TOTAIS</b>	<b>25.031</b>	<b>25.165</b>	<b>26.268</b>	<b>27.557</b>	<b>29.002</b>	<b>30.508</b>	<b>32.094</b>
DEDUÇÃO DE AMORTIZAÇÃO DA DÍVIDA	868	725	764	804	846	890	937
DEDUÇÃO DE JUROS E ENCARGOS DA DÍVIDA	970	1.041	1.097	1.155	1.216	1.279	1.345
DEDUÇÃO DE PESSOAL E ENCARGOS	13.124	14.755	15.552	16.369	17.236	18.130	19.072
<b>DIFERENÇA A SER ACOBERTADA</b>	<b>8.390</b>	<b>8.544</b>	<b>8.696</b>	<b>8.975</b>	<b>9.451</b>	<b>10.004</b>	<b>10.499</b>
OUTRAS TRANSFERÊNCIAS CORRENTES	1.280	1.287	1.294	1.301	1.308	1.315	1.322
<b>DEFICIT POTENCIAL</b>	<b>7.110</b>	<b>7.257</b>	<b>7.403</b>	<b>7.674</b>	<b>8.144</b>	<b>8.689</b>	<b>9.177</b>

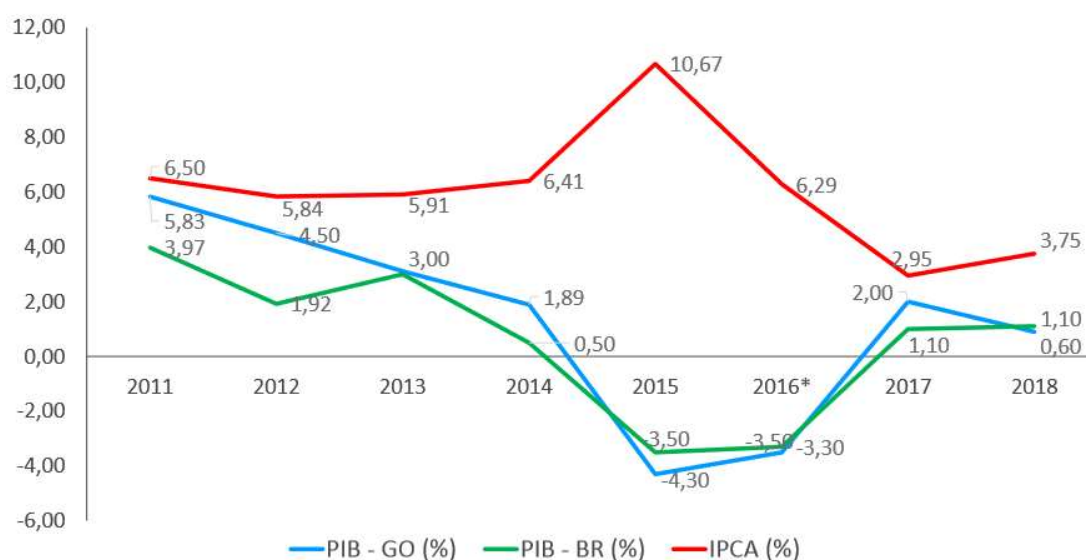
A título de exemplo das implicações do excessivo comprometimento da RLR na capacidade de contribuição estatal na recuperação da situação econômica e reação à crise fiscal, destacamos a aplicação em ciência e tecnologia realizada pelo Estado de Goiás e consolidada no Relatório de Gestão Fiscal do 3º Quadrimestre de 2017, consubstanciando-se em R\$ 377,70 milhões.

O montante acima evidenciado, embora possa contabilmente representar 4,29% da Receita Líquida de Impostos e Transferências Constitucionais e Legais, representa 0,2% do PIB goiano para o mesmo período. Para analisar como esse indicador é comprometedor para o desenvolvimento do Estado, especialmente quanto a agregação de valor aos produtos que se relaciona significativa e sensivelmente com o desenvolvimento sustentável de uma dada coletividade nos últimos tempos, destaca-se alguns índices: Coreia do Sul (um dos exemplos mais pungentes de desenvolvimento econômico) planejou aplicar ao menos 5% em 2018, a Etiópia – na qual o cenário político e econômico é muito pior que o de Goiás – demonstrou no mesmo período as reservas necessárias para o investimento em 2018 na ordem de 0,6% de seu PIB em C,T &I.

Pelo supra exposto, as repercussões patrimoniais das praxes de execução orçamentária financeira e gestão patrimonial tendem a ser mais graves do que as

apontadas inicialmente pelo TCE/GO nas documentações que instruem os pareceres prévios das contas dos governadores dos últimos exercícios; uma das razões evidencia-se ser a adoção do critério da RCL – determinado legalmente pela LRF – para a mensuração das disponibilidades a partir da qual se poderia conferir a saúde financeira do ente em função dos quantitativos e qualidade de seu comprometimento, somado ao mascaramento das contas por subterfúgios legais e institucionais.

**Gráfico 4 – Evolução do IPCA, PIB goiano e brasileiro**



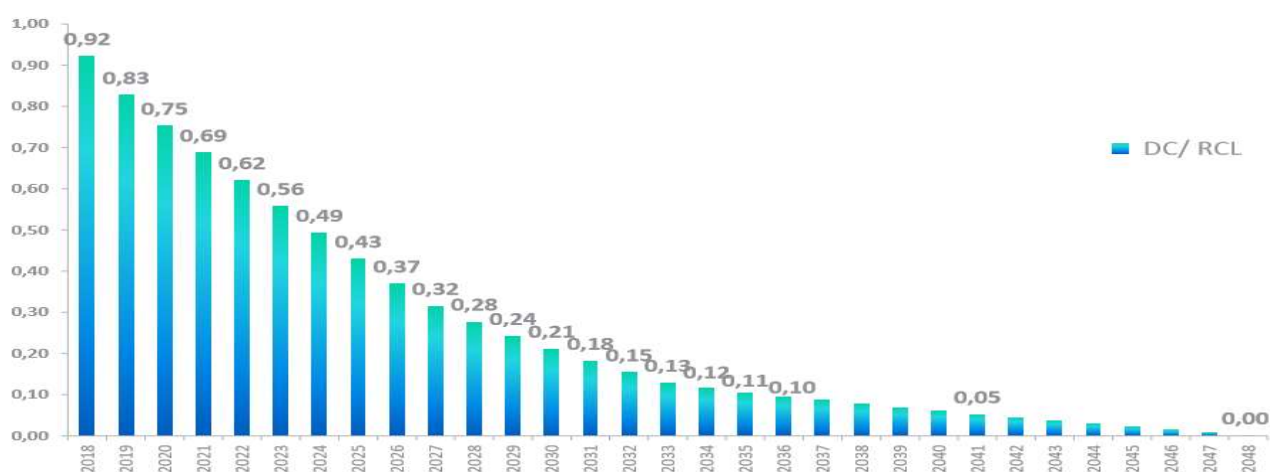
**Fonte:** IMB (GOIÁS; 2013, 2104, 2015, 2015b, 2016, 2017, 2018) e CGE (GOIÁS, 2019c)

Outra questão a considerar, conforme pode-se inferir do Gráfico 4 acima e do demais supra relatado, é que a constante mudança de marcos legais e premissas – tais como a de um PIB inferior ao nível inflacionário e ao crescimento vegetativo da população e suas demandas - dificulta a comparabilidade dos dados contábeis e o estabelecimento de limites rígidos que não considerem tais realidades podem remeter a um mascaramento institucional das contas, como subterfúgio para adequar o dever ser previsto nas normas ao que de fato se materializa no mundo fático.

A exemplo do supra descrito, verifica-se a projeção da dívida consolidada frente a evolução da receita corrente líquida entre 2018 e 2014, realizada pela

Gerência da Dívida Pública da Secretaria de Estado da Economia. Seguindo os critérios da LRF e do MDF, a projeção apresentada quando da audiência pública referente à apresentação do Relatório de Gestão Fiscal do terceiro quadrimestre de 2018 prevê uma progressiva redução da proporção entre a dívida pública goiana e a receita corrente líquida, desde que não ocorra novas captações; não obstante, os déficits orçamentários e financeiros apresentados de forma direta ou indireta nas contas de sucessivos exercícios apontam para outra realidade.

**Gráfico 5** – Projeção de DC/RCL 2018-2048



**Fonte:** Secretaria de Estado da Economia (GOIÁS, 2019c).

Somadas ainda as ocorrências de assunção de obrigações sem cobertura orçamentária ou financeira para sua liquidação nos respectivos exercícios e a arrolagem dos restos a pagar além de dois exercícios subsequentes, pode-se verificar que a escrituração nas contas as quais são atribuídas a classificação de dívida de longo prazo não corresponde à realidade patrimonial, após auditorias ou simples inspeções de tais anotações conflitantes nos balanços gerais, como pode ser verificada no Gráfico 5 acima.

Feitas considerações acima, a projeção acima se realizados os ajustes das arrolagens de dívidas travestidas em anulações e reempenhos de restos a pagar processados ou não completamente processados, não escriturações e

reconhecimento posteriores de obrigações, crescimento vertiginoso dos passivos contenciosos e suas posteriores realizações, dentre outros fenômenos anteriormente narrados, não seria suscetível de embasar uma projeção de redução da dívida pública consolidada do Estado de Goiás em patamares inferiores à 50% da RCL em 2024, como foi divulgada.

### **CAPÍTULO III - MARCOS REGULATÓRIOS DA RESPONSABILIDADE FISCAL**

O ordenamento jurídico<sup>306</sup> se estrutura a partir de uma norma fundamental ou núcleo materialmente constitucional, o que permite afirmar que a discussão inicial da validade das normas num sistema jurídico se dá a partir de uma atribuição de legitimidade à *grundnorm* kelseniana. Não obstante, quando o operador do direito adota uma postura pós-positivista, a análise de validade e aplicabilidade jurídica extrapola a mera letra da norma, para examinar a realidade fática a qual se dirige e os valores ou princípios nos quais se funda.

A identificação dos marcos regulatórios da responsabilidade fiscal brasileiros harmônicos, sua validade e aplicabilidade dependeriam, naturalmente, da adoção de uma abordagem paradigmática universalmente aceita: no Brasil, no entanto, o emaranhado de legitimados para legislar e julgar, bem como a sobreposições de perspectivas interpretativas e transições de modelos conceituais e normativos, não permite seguirmos esse caminho para aferição prática das consequências da introdução de dada norma ou interpretação que, ao menos a priori, se considera deva ser integrante harmônica do direito financeiro pátrio.

Particularmente no Brasil, numa análise weberiana, a questão da legitimidade na Constituinte de 1987-88<sup>307</sup>, por exemplo, foi resolvida no âmbito

---

<sup>306</sup> Tanto numa perspectiva positivista como pós-positivista, ou mesmo neoconstitucionalista.

<sup>307</sup> A legitimidade ou não do Poder Constituinte e, por consequência, do teor de normas constitucionais estabelecida a partir de uma revolução ou golpe de Estado não é questão resolvida na *grundnorm* kelseniana; até porque, esta é materialmente constitucional ou o próprio núcleo da Carta Política de um dado Estado. Assim, a legitimidade é elemento avaliado por outras teorias que – fora do âmbito da Ciência Jurídica, na perspectiva kelseniana - avaliam o equilíbrio e contemplação dos elementos reais de poder no âmbito da Constituição. Para Kelsen (2006, pp.221-224), o fundamento e teor de validade da norma fundamental se estabelece quando seu conteúdo é imediatamente evidente; ou seja, puramente racional – formal - isso a partir de uma lógica que remonta ao conceito de razão

lógico-normativo, mas deslocada numa perspectiva empírico-causal. Isso porque a convocação da Constituinte se deu por meio do artigo 1º, da Emenda Constitucional nº 26, de 27 de novembro de 1985, à Carta Política de 1967<sup>308</sup>; pois, embora o texto da EC nº 26/1985 defina como “livre e soberana” a Assembleia Nacional Constituinte (ANC) convocada para o dia 1º de fevereiro de 1987, a própria designação normativa de soberania à Constituinte faz pressupor algo superior e paradoxalmente limitador de tal soberania.

A essa questão de ordem zetética soma-se o fato de que parte do senado, constituído em parte por senadores biônicos e não renovado nas eleições que a antecederam, compôs a ANC. Essa perspectiva *sui generis* da ANC brasileira – conceitualmente conflituosa quanto soberania e legitimidade - foi reiterada, segundo Koerner e Freitas (2013, pp.148-149), tanto pelo Supremo Tribunal Federal (STF) como pela Procuradoria Geral da República à época, tendo o Presidente do STF, na sessão solene de instalação da ANC, manifestado publicamente que aquele momento encerrava o período de transição, sem ruptura constitucional, encerrando o ciclo revolucionário.

Para Kelsen (2006, p.221), o fundamento de uma norma<sup>309</sup> somente pode ser referendado a partir da validade de outra norma que, figurativamente, pode ser denominada como norma superior. Na tessitura dessa proposição lógica, esse jurista

---

prática kantiano. Assim é que, na perspectiva dinâmica, a *grundnorm* deve se ater à legitimação da autoridade e seu *modus operandi*, ambos quanto a atividade legiferante.

<sup>308</sup> Nesse momento a Constituição da República Federativa do Brasil (CRFB) já vigorava com a significativa edição da Emenda Constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969, que representou para muitos doutrinadores uma nova Carta Política.

<sup>309</sup> “Uma norma jurídica não vale porque tem um determinado conteúdo, quer dizer, porque o seu conteúdo pode ser deduzido pela vida de um raciocínio lógico de uma norma fundamental pressuposta, mas porque é criada por uma forma determinada – em última análise, por uma forma fixada por uma norma fundamental pressuposta. (...) A norma fundamental de uma ordem jurídica não é uma norma material que, por seu conteúdo ser havido como imediatamente evidente, seja pressuposta como a norma mais elevada da qual possam ser deduzidas – como particular do geral – normas de conduta humana através de uma operação lógica.

firma entendimento de que são as autoridades competentes, a partir de normas que confira poder para fixar normas, que podem estabelecer normas válidas; compreendendo que a Constituição estabelecida a partir de uma revolução - ainda que por golpe de Estado no âmbito de um Estado soberano - seja a norma fundante do ordenamento jurídico estabelecido no novo sistema político-jurídico, não há uma norma fundamental (*grundnorm*) superior a ser buscada para rejeitar a validade daquela Carta Política<sup>310</sup>.

No Brasil, pela supra delineada perspectiva de pragmatismo jurídico constante das decisões das cortes de contas, dos tribunais estadual e superiores em suas respectivas competências, observa-se um liame comum de interpretação da prevalência dos direitos entendidos como fundamentais que, com repercussões nas finanças públicas como ao ponderar a superioridade destes à aplicação do princípio da reserva do possível e dos limites da responsabilidade fiscal vistos no capítulo anterior, entende-se que passam a irradiar seus preceitos a todo o ordenamento jurídico e, portanto, para o direito financeiro.

Afinado ao liame lógico acima tecido, Daniel Sarmento (2017, p.131), por exemplo, aponta para então discordar que parte da doutrina administrativista entende que a prevalência do interesse público se sobrepõe aos interesses particulares, sendo garantido ao Poder Público um extenso rol de instrumentos que visem assegurar os desejos da coletividade, não se confundido com interesse do Estado enquanto titular de direitos, este caracterizado como interesses públicos secundários, esta é a mesma posição trazida por Justen Filho (2017, p.59).

---

<sup>310</sup> Não obstante o raciocínio esposado, se o pressuposto de soberania for questionado em face da legitimidade de *grundnorm* pregressa e/ou supostamente superior, seria possível o questionamento da Constituição sob análise, mas esta não teria o *status* de fundadora do sistema jurídico, por não derivar diretamente de um poder soberano. Apesar do direito brasileiro se declarar positivo, o que se observa - ao menos no âmbito do direito financeiro brasileiro - é uma estrutura de legitimidade concedida a partir da autoridade julgadora e não propriamente a partir da autoridade legiferante.



O regime constitucional brasileiro adotou uma federação em três níveis – União, estados e municípios – prevendo um ente misto com as competências e obrigações de estados e municípios o qual designou de Distrito Federal, justificando tal medida por ser a sede formal do governo central; para o conjunto harmônico de tais entes, do qual a unidade do poder do estado brasileiro emana, foram estabelecidos os valores e objetivos fundamentais, respectivamente no *caput* do artigo 1º e no artigo 3º, da CRFB, os quais – em seu conjunto – se amoldam perfeitamente à teoria do estado republicano, especialmente na forma delineada por Bresser-Pereira (2009a, *passim*).

O princípio da harmonia e separação das funções precípuas do poder estatal, comumente denominado pela doutrina simplesmente como princípio da separação dos poderes, foi estabelecido no artigo 2º, do CRFB, no qual o Constituinte optou por utilizar a mesma nomenclatura utilizada por Montesquieu (2002, p.165)<sup>311</sup> - quando da discussão das leis que formam a liberdade política em sua relação com a constituição, já no Capítulo I de seu Décimo Primeiro Livro - para designar as emanções do poder. O princípio da separação dos poderes visa evitar a concentração do *imperium* num só agente público; claramente, os seus contornos são elaborados no período de transição de um estado despótico para um liberal que, hodiernamente é denominado de estado democrático de direito.

A separação de poderes – até em decorrência da previsão da harmonia de atuação dentre eles – como esclarece Pinho (2006, p.50), não é rígida, existindo um espaço para interferências recíprocas – numa perspectiva de freios e contrapesos - e o exercício das demais funções quando da administração de seu próprio aparato. Tal princípio será particularmente relevante quando da discussão da repercussão dos

---

<sup>311</sup> “Há em cada Estado três espécies de poder: o poder legislativo, o poder executivo das coisas que dependem do direito das gentes, e o poder executivo daquelas que dependem do direito civil” (*op. cit.*).

precedentes administrativos, da jurisprudência e do ativismo judicial e controladora<sup>312</sup> na regulamentação, interpretação e execução das normas de gestão da responsabilidade fiscal.

Na estruturação federativa acima descrita, diferenciou-se as personalidades jurídicas de direito interno e externo, sendo que somente uma pessoa jurídica de direito externo foi reconhecida, ou seja, a República Federativa do Brasil, na qual as estrutura e dotações orçamentárias para o custeio de suas atividades no âmbito das relações internacionais se confundem com a pessoa jurídica de direito interno União e, claramente, os princípios e objetivos desta inserção no âmbito do direito internacional são previstos respectivamente no *caput* e parágrafo único do artigo 4º, da supracitada Carta Política.

A Lei de Responsabilidade Fiscal regulamenta as disposições da CRFB no que concerne a parte do direito financeiro previsto em seu Título VI<sup>313</sup>, com disposições a serem observadas por todos os entes federados: União, estados, municípios e Distrito Federal. As disposições da LRF<sup>314</sup> contemplam outras previsões específicas contidas no supracitado capítulo da Carta Magna pátria, tais como o artigo 165, §9º, II, que prevê textualmente que norma complementar estabelecerá as regras “[...] de gestão financeira e patrimonial da administração direta e indireta, bem como

---

<sup>312</sup> Aqui entendido no sentido de decisões tanto judiciais quanto controladoras, dada pela Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro (LINDB), em seus artigos 20, 21, 23, 24, 27, especialmente após as alterações introduzidas pela Lei nº 13.655/2018.

<sup>313</sup> Título que trata da tributação e do orçamento sendo que, especificamente em seu Capítulo II, no artigo 163, prevê os diretrizes gerais e o estabelecimento, por lei complementar, de normas gerais de finanças públicas.

<sup>314</sup> As normas contidas na LRF, em boa parte, são amparadas em conteúdo coercitivo, o que para Raz (2012, p. 170) as tornam mais ajustadas ao conceito normativo, pois “guiam a conduta das pessoas comandadas e são os padrões pelos quais a conduta pode ser avaliada”; o que ao teor do que esclarece anteriormente na mesma obra (RAZ; 212, p.162), se distingue do conceito kelseniano por não se caracterizar como concessora direta de permissões e sim uma impositora de deveres.

condições para a instituição e funcionamento de fundos” e, em seu artigo 169, o estabelecimento de limites para despesa com pessoal ativo e inativo.

Complementarmente ao supra disposto, em seus artigos 68 e 69, a LRF também atende às determinações constitucionais quanto as regras de instituição dos regimes próprios dos servidores estatutários dos entes federados e do Fundo do Regime Geral de Previdência Social, com a finalidade de prover recursos para o pagamento dos benefícios do regime geral da previdência social, contidas mais especificamente nos artigos 250 e 249 – respectivamente - da CRFB.

### **3.1. Direitos Fundamentais e coletivos e o interesse público na gestão fiscal**

As garantias constitucionais constituem um gênero que se especializa naquelas ditas institucionais que, segundo Coelho (2015, pp.44-47), tutelam instituições essenciais para a manutenção de um Estado Democrático de Direito e as processuais, com sede constitucional. A primeira modalidade surgiu na transição do Estado Liberal, caracterizado pela vedação à ingerência estatal sobre a vida privada, para o Estado Social, no qual o cidadão passa a ter prestações a seu favor por parte do Estado. Além de meros enunciados da vontade estatal, o constituinte tratou de garantir ao cidadão mecanismos de realização de tais direitos, assegurando desta maneira sua efetivação e distanciando-se da mera formalidade de sua proposição. Vale destacar, contudo, que é inapropriado, na atual sistemática do ordenamento brasileiro, caracterizar os direitos como declaratórios e garantias como mecanismos de realização destes, isto porque não há um divisor bem delineado entre eles.

Na perspectiva de Sarmiento (2017, p.132), muito embora o positivismo jurídico negue a vinculação do direito a valores abstratos, é necessário reconhecer que algumas normas jurídicas incorporaram certos valores, o que justifica a supremacia do interesse coletivo sobre o privado em duas vertentes, quais sejam: i) organicismo, que recusa a condição da “pessoa humana”; e ii) utilitarismo.

O organicismo, ao desacreditar diversas das características da individualidade do ser, apesar de incluso numa sociedade e dela depender, não considera os aspectos e anseios individuais que são essenciais ao seu desenvolvimento pessoal e conseqüentemente da comunidade. Na antiguidade clássica ocidental tinha-se que o indivíduo estava vinculado ao seu extrato social e dali surgiam algumas predefinições no curso da sua vida que não poderiam ser alteradas a seu critério. Apesar da evolução em relação ao tratamento desigualitário, na modernidade essa corrente ainda entende que o indivíduo se realizaria somente enquanto parte do estado.

Tanto Sarmento (2017, pp.135-136) como Justen Filho (2017, p.41) tecem críticas à teoria organicista, estabelecendo vínculos intrínsecos da mesma com ideais autoritários e antidemocráticos, que na maioria das vezes, tendem à ditadura, como verificou-se nos movimentos ideológicos da Segunda Guerra, em especial na Alemanha e na União Soviética, justamente por entender que o interesse público seria inconfundível com o de seus integrantes.

O utilitarismo é proposto por pensadores liberais como Bentham (1979, *passim*)<sup>315</sup>, Smith (1988, *passim*) e Mill (2000; 2004, *passim*) e afasta o ideal de um organismo coletivo, superior aos indivíduos, propondo uma perspectiva através da qual o interesse coletivo advém da soma dos interesses individuais dos membros que compõe a sociedade; devendo-se, portanto, buscar na resolução de conflitos a opção que atende em maior grau o maior número de pessoas. Desse modo, a avaliação das decisões caminha sempre em direção àquela que beneficiar o máximo de indivíduos possíveis sacrificando aqueles interesses com eficácia mais restritas.

---

<sup>315</sup> O princípio da utilidade foi definido por Bentham (1979, pp.139-140) como aquele “[...] que aprova ou desaprova qualquer ação, segundo a tendência que tem de aumentar ou diminuir a felicidade da pessoa cujo interesse está em jogo, ou, o que é a mesma coisa em outros termos, segundo a tendência a promover ou comprometer referida felicidade”.

A crítica a este modelo desponta do baixo reconhecimento dado aos direitos fundamentais em alguns círculos intelectuais; não obstante, ao teor da CRFB, há que se estabelecer mecanismos de sua defesa, posto que muitas vezes esses direitos podem confrontar os interesses da coletividade, devendo ser protegidos ainda que isso ocorra. O utilitarismo, no entanto, não reconhece tal possibilidade, mas tão somente quando estes direitos propiciarem maiores vantagens à coletividade do que ao próprio titular. Para Sarmento (2017, p.138), seguindo a mesma linha da crítica formulada por John Rawls (2000, pp.03-04), para quem tais direitos individuais podem contrariar as preferências da coletividade, mas isto não é argumento suficiente para afastar sua proteção. Por esta razão, e na esteira dos fundamentos da Constituição da República Federativa do Brasil, de 1988, esta teoria não é adequada à regulação de interesses privados e coletivos no cenário brasileiro.

Em contraposição a estas duas correntes de pensamento supra expostas e dando especial relevo aos interesses individuais sobre os coletivos, surge o individualismo. A sociedade no surgimento das primeiras constituições tomava a feição do estado liberal, onde não existia um caráter cooperativo entre os indivíduos, mas competitivo. O direito público se encarregava de limitar a atuação estatal para impedir a interferência indevida na liberdade individual, uma forte conotação defensiva, sem qualquer apontamento de prestação positiva estatal, nessa abordagem a regulação das relações sociais estava vinculada ao direito privado. Esse modelo individualista liberal entrou em crise, notadamente pelos custos que as políticas públicas trouxeram e pelo inchaço do aparato estatal. Surgem então ideias liberais radicais, propondo o estado mínimo e a redução dos direitos fundamentais, notadamente o afastamento à igualdade substancial.

A efetividade da liberdade, igualdade e dignidade da pessoa humana – tal como compreendido por Coelho (2015, p.48) - são asseguradas pelas garantias constitucionais processuais, que asseguram a fruição, a proteção e a exigibilidade destes direitos. A legalidade trata-se de uma derivação da concepção de *Rule of Law*,

caracterizado pela supremacia das leis e da constituição derivadas do sistema democrático e ainda pela separação de poderes e representação popular. Busca assegurar que a limitação da vontade e da ação particular ocorra somente através de leis que preencham os requisitos da publicidade, da anterioridade e originada de um órgão competente.

No modelo brasileiro, as normas programáticas e a interpretação sistemática da Constituição trazem o objetivo redistributivo das políticas públicas, sendo verdadeiras metas a serem perseguidos pelo Estado, podendo impactar nos direitos patrimoniais dos particulares. Além disso busca corrigir as discrepâncias existentes na própria sociedade além de proteger da opressão estatal, sendo que no primeiro caso atua-se em favor da liberdade propriamente dita.

Daniel Sarmiento (2017, pp.145-147), utilizando-se dos mesmos liames lógicos estabelecidos Rawls (1994, pp.270-339) e Dworkin (1978, pp.266-278), defende a plena liberdade individual, entendendo competir ao estado manter uma postura de neutralidade às diferenças ideológicas e anseios dos indivíduos, onde a autonomia moral dos indivíduos deve ser resguardada acima inclusive dos interesses da coletividade.

No ordenamento constitucional de 1988 há uma equalização entre todas as vertentes ideológicas, não se aproximando nem do utilitarismo, nem do organicismo, menos ainda do individualismo ou do liberalismo “puro” e do comunitarismo, o personalismo adotado traz uma ponderação entre a primazia incondicionada aos direitos individuais em detrimento dos anseios coletivos de uma lado, e a supremacia do interesse público sobre o particular do outro (SARMENTO, 2017, p.147).

Pode-se afirmar que pode haver distinções entre os direitos e pretensões coletivos e individuais<sup>316</sup>; assim, ao se zelar pelo interesse coletivo, preserva-se

---

<sup>316</sup> No direito comparado, a denominada “cláusula de comunidade” foi afastada pela Corte Constitucional Espanhola na Sentença nº 22/1984, no qual se reconheceu que para que um fim social seja superior a um direito fundamental, esta previsão deve vir diretamente do texto constitucional, de modo que, ainda que se reconheçam situações que os interesses individuais cedam perante o

também, medida do possível, os interesses individuais. Tal relação entre causa e consequência pode ser estabelecida posto que os direitos coletivos impõem uma parcela de sacrifício de cada um para se assegurar o bem de todos, a exemplo do latente o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, no qual não há diferenciação entre interesse coletivo e individual.

A limitação dos direitos fundamentais está ligada a três situações específicas: i) previsão expressa na CRFB, como ocorre na limitação ao direito de propriedade previsto na CF/88 em seu artigo 5º, inciso XXIV; ii) permissão de restrição por diploma legal; ou iii) situações excepcionais não previstas na Lei Maior.

Embora presuma-se que a limitação desta gama de direitos decorra apenas em situações delineadas pelo texto constitucional, podem ocorrer, não raras vezes, situações no caso concreto no qual direitos de envergadura constitucional colidam e, ante a indisposição do legislador para dirimir a controvérsia, essa responsabilidade recaia sobre o magistrado ou até mesmo sobre o administrador, por isso – em tese e quando compartilhadas as convicções de Sarmiento (2017, p.156) - as restrições disciplinadas por diplomas legais trazem mais segurança e previsibilidade aos indivíduos; isso porque, nem todos os interesses públicos foram disciplinados pelo constituinte, razão pela qual reforça a impossibilidade deste argumento ser invocada na prevalência em face dos direitos fundamentais.

Barroso (2017, p.167) ressalta a nocividade aos direitos humanos de se manter um conceito tão vago em nosso ordenamento quanto o da supremacia do interesse público, no caso em que pode tornar-se uma ameaça constante aos direitos fundamentais. Neste diapasão, Sarmiento (2017, p.168) conclui que para aplicar o princípio da supremacia do interesse público deve-se estar atento à primazia dos direitos fundamentais; pois, na perspectiva de um estado democrático de direito, os direitos humanos devem ser consolidados como cultura institucional.

---

coletivo, esta previsão não pode decorrer de outro modo que não pela própria constituição (SARMENTO, 2017, p.153)

Na análise da proporcionalidade e o interesse público, é necessário a verificação da necessidade, adequação e proporcionalidade em sentido estrito para aferição da constitucionalidade da constrição realizada pelo interesse coletivo em face aos direitos fundamentais, de modo que este princípio não se compatibiliza com aquele por não conseguir atender a estes três subprincípios (*ibidem*, p.159).

Dentre as garantias e direitos fundamentais, pode-se destacar alguns daqueles que se correlacionam com o objeto do presente estudo e o devido processo legal se insere nessa categoria; isso porque aponta a competência do estado-juiz em dar a palavra final sobre as lides, através de um procedimento em que as partes tenham o direito assegurado de participar de todos os atos, de ter ciência do seu teor e de se defender amplamente, são os corolários do contraditório e da ampla defesa, procedimento gênero no qual a espécie de apuração e imputação de restrições ou sanções relativas à gestão da responsabilidade fiscal se insere.

Não obstante o raciocínio supra esposado, aquela é apenas uma das dimensões do devido processo legal, o viés processual que se caracteriza pela garantia na aplicação da lei, a qual se soma o viés substantivo que visa balizar a justiça e a razoabilidade das normas. Nesse arcabouço principiológico-constitucional, argumenta Coelho (2015, pp.50-59), o citado princípio constitucional regula-se por uma interdependência da inafastabilidade do controle jurisdicional, irretroatividade legal e vedação à prova ilícita no processo sem a existência de um processo legal. No mesmo sentido, o cidadão não pode ser inserido numa incerteza em relação à figura daquele que será responsável por julgá-lo, por esta razão as competências devem ser previamente estabelecidas, tal como as obrigações, assegurando que julgamento não seja efetuado por órgão especialmente designado para tanto, o que pode resultar na interferência da animosidade do caso sob o posicionamento do juiz.

No diapasão acima tecido, a proibição a tribunais e juízos de exceção que são criados com o intuito de decidir sobre casos específicos, pretéritos ou até mesmo sobre indivíduos específicos é uma garantia de um julgamento isento e imparcial.



Nesse liame lógico, o estado, apesar de legítimo possuidor do uso da força, não pode se valer do processo penal como meio de opressão, razão esta que justifica a garantia da presunção de inocência, que vem disciplinada em inúmeros instrumentos de direito internacional.

A atribuição de demonstrar a culpa, caracterizada através da tipicidade, antijuridicidade e a culpabilidade cabais, é daquele que acusa, pois ao réu milita a presunção da sua inocência, de modo que em caso de dúvida sua liberdade deve ter primazia à ânsia estatal em punir. Este princípio desdobra-se também para os veículos de comunicação, que, muito embora não sejam julgadores, são verdadeiros influenciadores da opinião pública, e por esta razão deve ter parcimônia ao tratar da acusação dos indivíduos.

Em diversas circunstâncias práticas, como visto no Capítulo II, os princípios e normas da responsabilidade fiscal podem colidir com as garantias e direitos fundamentais e coletivos, restando ao operador do direito opções ainda não pacificadas como as mais adequadas ao atendimento do interesse público, seja em função da reserva do possível, seja em face da segurança jurídica, ou da premência que os reflexos do princípio da eficiência sobre a escolha administrativa. Assim, uma análise mesmo que perfunctória de tais princípios de regramento constitucional se faz necessária antes da imersão na análise das partes dispositivas da Lei de Responsabilidade Fiscal.

### **3.2. Segurança jurídica e gestão da responsabilidade fiscal**

As garantias institucionais tratam de acautelar instituições que são relevantes para a estabilidade social, que não se confundem com a proteção que é dada aos direitos individuais, mas influem sobre estes indiretamente. Coelho (2015, pp.72-92) elenca como exemplo destas garantias a proteção que a Constituição dá ao

tribunal do júri, a família, a infância e a juventude, a liberdade de imprensa, o funcionalismo público, entre outros, de modo que assegurar tais instituições apontando o núcleo intangível sobre as mesmas é uma garantia da própria segurança jurídica em relação a elas.

No contexto supra exposto, a segurança jurídica assume expressiva importância para o ordenamento, pois traz a previsibilidade e a estabilidade necessárias para que se garanta uma vida em sociedade protegida de surpresas constantes, promovendo a pacificação social sem eventuais efeitos colaterais. Este fundamento se escora sobre a busca pela redução de conflitos sociais e de litígios, evitando as surpresas ao cidadão, lhe trazendo mais confiança em suas relações com o estado e com seus semelhantes, principalmente através da vedação à retroatividade da lei, bem como, a partir da prestação jurisdicional, elucidar as condutas aceitáveis para a convivência pacífica.

Esse intento de segurança jurídica remota à codificação do direito romano realizada por Justiniano, mas não se resumiu somente a esse evento, destacando sua existência em codificações como Magna Carta, de 1215, que já previa um rol de direitos sobre a propriedade e da privação da mesma, bem como os primeiros esboços do princípio da legalidade e do devido processo.

O *Bill of Rights*, de 1689, por sua vez trazia a competência exclusiva do parlamento para suspender leis, limitando o exercício do poder, enquanto a Declaração Universal dos Direitos Universais do Homem e do Cidadão, de 1789, que disciplinava a privação de direitos por parte dos cidadãos, esmiuçando o princípio da legalidade e da irretroatividade da lei penal, além de ser um importante marco histórico para o surgimento do Estado de Direito, essencial para a expansão da burguesia da época. Destaque-se que a pós-modernidade trouxe uma onda de incertezas sobre toda a matiz da vida em sociedade, levando à incerteza e a imprevisibilidade devido às relações hipercomplexas que se tornavam mais evidentes, razão pela qual a

segurança jurídica deve ter um caráter latente para assegurar o mínimo da estabilidade social neste período em que as mudanças são cada vez mais repentinas.

O verdadeiro soberano da sociedade reside na abstração do Direito, que impõe obrigações a todos e rege suas relações. Porém uma questão de solução premente se evidencia nos momentos em que ele se cala à realidade, daí que Dworkin (2014, pp. xi e 7-9) entende que o raciocínio jurídico se constrói através da interpretação, de modo que o Direito traz as melhores práticas da sociedade ao passo que constrói essas práticas sob uma perspectiva ótima. Explorando esse liame lógico, pode-se verificar como a jurisdição – hodiernamente - revela uma face de preocupação com a moral, no sentido de fornecer uma decisão justa. Entende, pois, que a discussão jurídica acaba por englobar questões de fato, onde se apura o que ocorreu, questões de direito, quando se verifica a subsunção da realidade à abstração da norma, e questões de moralidade, orientada pela averiguação da provisão de justiça que a decisão imporá.

Naturalmente a divergência binária entre presença e ausência de moralidade na ciência do direito apresenta-se de maneira diversa na sociedade, promovendo distintas perspectivas de proposições jurídicas, edificando em consequência abordagens distintas<sup>317</sup> do que é legítimo, legal e justo.

As distinções acima, quando manifestas de forma mecânica, sem explicitar-se a perspectiva na qual se insere e a partir de qual teoria de estado, do qual o direito não deixa de ser uma expressão ou superestrutura, conforme a abordagem adotada, acaba por conduzir a contradições que colocam em cheque a própria existência de uma ciência jurídica. Daí a necessidade, muitas vezes exaustivas e empiricamente

---

<sup>317</sup> A partir de diferentes abordagens das relações entre sociedade civil, sociedade política e direito e opções de técnicas hermenêuticas.

desaconselhada nos cursos de direito quando da operação na maior parte das instâncias, dada a recorrente opção e praxe de juízos sintéticos<sup>318</sup>.

A Lei de Responsabilidade Fiscal apresenta uma forte influência ao gestor público e pelos governantes como mecanismo assecuratório do estado democrático de direito que permite a adequação das finanças públicas à busca pela adequação interesse público, seja através da participação do cidadão nos gastos estatais, seja através das diretrizes que traz para a condução das decisões financeiras do estado; nesse diapasão de estado republicano, a responsabilidade fiscal é compartilhada entre gestor e sociedade, de modo que a atuação de ambos é essencial na administração da *res publica*.

Guerra (2017, p.369), em seu estudo sobre a possibilidade da segurança jurídica na regulação desenvolver-se somente com fundamento da teoria dos princípios e se poderia também ser utilizada como solução para as demais questões de políticas públicas e gestão da responsabilidade fiscal, conclui – preliminarmente - que a jurisprudência tem se posicionado a favor da segurança jurídica como desdobramento do estado de direito e como meio de evitar a insegurança das relações com o poder público, especialmente no ponto de vista econômico, ponderando-se com o princípio da legalidade.

A variação da concordância sobre essas proposições ocorre do ponto de vista da existência de norma para a situação, embora reconheça a existência de fundamentos jurídicos sob o tema, caracterizada como divergência empírica. Mas com maior destaque a divergência, na perspectiva ofertada por Dworkin (2014, p.9) pode

---

<sup>318</sup> O imperativo categórico, enquanto juízo sintético *a priori*, é o princípio fundamental da ética e do direito kantianos, sendo mais comumente conhecido a partir de sua primeira formulação como lei universal, que comanda o agir restrito a uma máxima que o agente queira que se torne padrão para todos, como interpreta Gomes (2007a, p.56), Gomes (2007b, p.80) e Gomes e Merle (2007, p.102). Assim, a ideia de liberdade no sistema kantiano torna o homem legislador, pois a norma é fundamentada em “ideia que é auto reflexiva”; dessa forma, o imperativo categórico ao descrever comportamentos universalizáveis e ser fundamentado na liberdade, transcendentemente implica numa ordem jurídica justa (GOMES, 2007c, p.166).

recair sobre a existência de fundamentos jurídicos, apesar de todo o ordenamento, posto que o embate de proposições verdadeiras pode afetar uma proposição específica. Vale apontar que a divergência teórica ganha relevo na discussão sobre a “invenção” ou “descobrimento” do Direito, posto que ao decidir matérias que não possuem disciplina anterior, adotar uma posição específica acaba por diferenciar a maneira que o Direito é construído, o que somente poderia existir caso inexistisse a citada divergência.

Deve-se considerar que, por muitas vezes, divergências teóricas nem sempre se revelam como aquilo que as define, pois conquanto aparentemente exista uma discussão sobre o que é o direito, na verdade o debate se dá pelo aspecto da moralidade e fidelidade, no escopo daquilo que ele deveria ser.

A questão da fidelidade ao princípio da legalidade, defendida pelos juspositivistas, acaba por exigir do juiz que apenas aplique o Direito, negando ao máximo possível o seu arcabouço pessoal de preceitos do que vem a ser a justiça - o que poderia implicar no aprimoração daquele por meio de hermenêutica da norma a partir da principiologia que orientam o ordenamento jurídico aplicável como um todo e os que regem a área específica ao qual se filia a disposição legal à qual o fato se subsume<sup>319</sup> - sob pena de se tornarem destruidores da democracia, como bem alerta Dworkin (*idem*, pp.11-14), mormente no que concerne a representatividade do Legislador na tradição germânica a qual, majoritariamente, o ordenamento jurídico pátrio em vigor se filia.

As normas regras guardam certa uniformidade de conceitos na doutrina, sendo entendida como mandamentos binários, onde a subsunção ao dispositivo

---

<sup>319</sup> Se for considerado o verbo subsumir como regular, a conjugação presente se apresenta adequada. Há uma divergência quanto ao enquadramento do mesmo como irregular remetendo a flexão verbal para a expressão subsume. Nota que tem alguma relevância no presente trabalho apenas a título de melhor compreensão; pois, independente da opção do autor de seguir a primeira corrente, em algumas citações a terminologia poderá se alterar, mas o sentido permanecerá o mesmo, enquadramento do fato na hipótese abstratamente prevista na norma.

poderá ocorrer ou não. Todavia, em relação às normas principiológicas há uma discussão a seu redor: enquanto, por exemplo, Reale (2002, p.158) ressalta a importância destes como fundamentos basilares do ordenamento jurídico, Larenz (2012, p.577)<sup>320</sup> frisa que a eles não existe uma situação fática pre-configurada, como se observa em relação às regras, tão pouco existe um rol taxativo, de maneira que casos concretos podem trazer novos princípios imanentes do empirismo que dado sua notoriedade, merecem ser reconhecidos como tal.

Caso invocado Dworkin (2014, p.44) para a discussão supra tecida, ter-se-ia que considerar os princípios como dotados de elevada abstração e generalidade, diferenciando-se das regras por serem dotados de uma “dimensão de peso” que deve ser observado, em caso de conflitos, a força relativa de cada um, considerando as peculiaridades do caso concreto. Até certo ponto, essa perspectiva é partilhada por Alexy (2011, p.22 e 177-179) quando trata os princípios como fundamentação de proposições normativas – com comandos de otimização, de modo que a aplicação desses deve ser idealizada na maior medida possível - podendo ser realizados em diversos graus conforme forem ponderados no caso concreto.

A resistência por parte dos doutrinadores em aceitar a existência da divergência teórica do direito é explorada por Dworkin (2014, pp.38-39), que aponta como uma das causas dessa objeção o fato de que a semântica traz grande parte dos nossos juízos, que se multiplicam a partir dos fatos históricos que os fundamentam, de modo que o papel do filósofo do direito é perseguir a melhor definição. Neste sentido as teorias semânticas trazem a significação e a aplicação do direito, tendo em vista que os operadores do direito compartilham os mesmos fundamentos.

---

<sup>320</sup> Larenz (2012, *passim*), aborda a ciência do direito a partir de uma ênfase na compreensão orientada por valores, ou como seus discípulos passaram a denominar, premissas epistemológicas constantes da Escola da Jurisprudência dos Valores; tal abordagem, em tese, propiciaria uma interpretação dos fatos e do ordenamento jurídico em suas mais amplas acepções e manifestações.

O resgate conceitual supra exposto é importante na análise desenvolvida por Guerra (2017, pp.377-381), pois de posse disso pode se verificar que a segurança jurídica não está atrelada à teoria dos princípios, já que a maleabilidade típica dessa espécie normativa implicaria em reconhecer, em algum momento, a precedência de outros princípios em detrimento da segurança jurídica, restando evidente que esta hipótese não se coaduna com o cerne do Estado Democrático. Diante disso, o autor propõe que a segurança jurídica seja analisada como um ambiente de desenvolvimento das normas jurídicas, não atreladas ao seu caráter de princípios ou de regras, estando na verdade acima delas.

A luz do supra exposto, a intitulada “virada kantiana” que leva o enfoque para os valores, contrariando os preceitos positivistas do sistema jurídico, busca reconhecer a existência de uma base racional para a sociedade, de onde retira-se fundamentos universalmente aplicáveis e atemporais.

Há de fato uma aproximação entre valores e princípios, porém o elevado grau de abstração e generalidade daqueles não os permitem acessar o discurso constitucional, mas são concretizados através dos princípios estão a meio termo entre regras e valores. Deste modo, a axiologia trazida pelos valores, enquanto sintetizadores da verdades morais, toma forma através do caráter deontológico dos princípios, este sim capazes de atuar no campo constitucional, razão pela qual a segurança jurídica deve ser compreendida precipuamente como um valor, mas também possuindo um desdobramento principiológico que permite a realização deste no âmbito constitucional, especialmente ao considerarmos o risco inerente à vida em sociedade nos dias atuais.

Analisando a visão do positivismo jurídico, Dworkin (2014, pp.46-52) aponta a existência de um conluio entre operadores do direito com vistas a omitir que inexiste direito a descobrir onde a divergência teórica serve apenas como cortina de fumaça, naquilo que denomina tese do fingimento. Já a tese dos casos limítrofes aponta que os casos difíceis exigem apenas a determinação do limite do direito, o que o autor

refuta ao apontar que não se trata de questões limites, mas de discussão sobre a essência do direito, avançando sobre princípios fundamentais. Por sua vez, a questão das teorias semânticas, ao buscar fundamentos no agir dos advogados o condena ao fracasso, pois apresenta apenas os critérios para utilizar na definição do direito e não o julgamento da proposição em si.

Em Kant (2003, p.76), ao contrário do que poderia sugerir leitura fragmentária de sua obra, devido à distinção que invoca entre moral e direito<sup>321</sup>, a compatibilização da doutrina do direito com o imperativo categórico não implica numa restrição à liberdade; pois, o direito é “a soma das condições sob as quais a escolha de alguém pode ser unida à escolha de outrem de acordo com uma lei universal de liberdade”, perfeitamente compatível com a perspectiva de liberdade contida no paradoxo do pacto social fundante do estado liberal, como compreendido por Rousseau (1762, pp.23-26), desde que se compreenda o direito como parte dessa superestrutura.

Pode-se deduzir da perspectiva kantiana de direito que, tendo o imperativo categórico como princípio da doutrina do direito, as normas que o contrariem<sup>322</sup> são ilegítimas; pois contrariam o próprio contrato social. E é nesse aspecto que o juízo sintético se aplica à construção de um ordenamento jurídico.

Seguindo, em larga medida seguindo liame lógico tangencial ao kantiano, Larenz (2012, p.310) esclarece a aplicação dos valores jurisprudencialmente edificadas, em termos de conteúdos valorativos para a interpretação e aplicação das normas, tais como como a “boa-fé”, “justa causa”, “relação adequada”, “prazo razoável”. No que condiz a este último assenta-se a base do que vem a ser hodiernamente o princípio da segurança jurídica.

---

<sup>321</sup> Quando se analisa sob o prisma contratualista e em face do elemento coercivo inerente ao direito, numa perspectiva kantiana.

<sup>322</sup> Caso contrariem especialmente a liberdade civil.



Numa análise da principiologia constitucional, pode-se afirmar que os princípios da legalidade e da segurança jurídica são basilares na edificação do princípio geral do estado de direito e – considerando que a função legiferante é exercida por excelência por representantes escolhidos em ciclos democráticos para a função – do estado democrático de direito *lato sensu*.

É no sentido acima que Valim (2010, p.28), sustenta ser o princípio da segurança jurídica – que poderia ser também denominado princípio da estabilidade das relações jurídicas – aquele que “impede a desconstituição injustificada de atos ou situações jurídicas, mesmo que tenha ocorrido alguma inconformidade com o texto legal durante sua constituição”. Isso porque, por diversas ocasiões concretas, a desconstituição de situação jurídica instituída por norma imperfeita pode ser mais prejudicial à manutenção da ordem e paz social do que sua manutenção, especialmente quando não se verifica maior gravame ao interesse público ou à de terceiros.

A implementação do estado republicano implica em considerar que a sociedade se submete a preceitos legais, da mesma maneira que estes a protegem, inserindo todos os indivíduos numa mesma realidade fática que os submetem às normas legais. Assim, o estado deve balizar sua regulação sob aspectos como a universalidade, a irretroatividade, a publicidade e a representatividade do órgão legislador. Isto porque existe uma relação indissociável entre estado de direito e a segurança jurídica, de modo que um não existe sem que o outro seja assegurado.

A título de uma reflexão sob aspectos processualísticos que exemplifiquem na praxe dos tribunais o teor das relações previstas na teoria do estado republicano, tal como já regulamentado no ordenamento jurídico pátrio, Coelho (2015, pp.93-152) chama a atenção para a nova feição do controle de constitucionalidade, trazida com o advento da Lei nº 9.868/99, é congruente ao anseio do Estado Democrático de Direito, de modo que a modulação de efeitos das decisões, permitindo à Suprema Corte definir o marco temporal para a produção de efeitos de decisão é o apogeu

desta relação, pois ao passo que garante que as relações futuras não se realizem sob uma norma incompatível, resguarda aquelas que assim o fizeram de boa-fé. Infra constitucionalmente, pode-se invocar as previsões do novo Código de Processo Civil de 2015 que concilia o devido processo legal com a efetiva prestação judicial, objetivando dar efetividade à atividade jurisdicional, sem colocar em risco o direito de defesa: em seus dispositivos, é reforçada a necessidade da participação das partes em toda a tramitação processual de modo a solucionar em definitivo o conflito levado à jurisdição que deve ser construída de maneira coletiva e cooperada.

Institutos como o que incide na resolução de demandas repetitivas, a primazia dos precedentes, a positivação da jurisprudência, a repercussão geral e os requisitos objetivos da sentença reforçam a expectativa do cidadão por decisões justas e homogêneas, que refletem diretamente em seu agir evitando a movimentação desnecessária do aparato judicial. Vale dizer, ainda, que a prerrogativa da modulação de efeitos das decisões, antes limitada ao STF, foi expandida em casos como a alteração da jurisprudência dominante, reforçando assim a segurança jurídica.

Se para Larenz (1985, p.81), a paz social promovida pela segurança jurídica é elemento nuclear no estado democrático de direito, dado que a confiança “é condição fundamental para uma pacífica vida coletiva e uma conduta de cooperação entre os homens”, o direito – tal como posto no ordenamento jurídico pátrio em vigor, na perspectiva de Mello (2008, pp.124-125) – ao ensejar estabilidade e “um mínimo de certeza na regência da vida social”, promove uma “das mais profundas aspirações do homem: a da segurança de si mesmo”.

A segurança jurídica deve ser compreendida para além da perspectiva da ordem jurídica, o que denota seu caráter objetivo, mas – como adverte Coelho (2015, pp.133-137) - deve ser compreendida também pelo ponto de vista da proteção da confiança dos cidadãos que buscam uma regularidade das suas relações, demonstrando seu viés subjetivo. A expectativa dos cidadãos tanto em face ao ordenamento que os regula, quanto às relações jurídicas específicas deve ser

protegida de guinadas que ponham em risco sua estabilidade, salvo nos casos em que o interesse público se revele superior a elas mesmo, sob pena de pôr em risco a própria vida em sociedade.

No que tange ao direito financeiro, em esfera administrativa quando tratado no âmbito dos controles interno e cortes de contas, Di Pietro (2001, p.85) elucida que a aplicação do princípio da segurança jurídica é justificável por ser comum na esfera administrativa – na espécie, em especial nas instâncias controladoras – “mudanças de interpretação de determinadas normas legais, com a consequente mudança de orientação, em caráter normativo, afetando situações já reconhecidas e consolidadas na vigência de orientação anterior”, fatos com elevado potencial de fazer prosperar significativa insegurança jurídica.

A partir da abordagem de Silva (1987, p.415), pode-se afirmar ser a segurança jurídica princípio sobre o qual já não se pode estabelecer controvérsia quanto sua eficácia e previsão constitucional, seja em função das disposições quanto a coisa julgada que é um fenômeno peculiar e exclusivo de um tipo especial de atividade jurisdicional; não obstante, sua análise conduz à uma restrição de sua aplicabilidade, pois “se nem todo o ato, ou processo jurisdicional, produz coisa julgada, é certo que não a produzem os atos dos demais Poderes do Estado (Executivo e Legislativo)”. Mas tais restrições, que já tiveram larga aceitação na doutrina e jurisprudência pátrias, esvaziam-se de conteúdo prático a luz de evoluções do ordenamento jurídico exemplificadas pelo teor do artigo 103-A, §1º, da CRFB<sup>323</sup> – introduzido pela Emenda Constitucional nº 45/2004 – e dos artigos 23 e 30, da LINDB<sup>324</sup>, sob a nova redação dada pela Lei nº 13.655/2018.

---

<sup>323</sup> Art. 103-A.[...]. § 1º A súmula terá por objetivo a validade, a interpretação e a eficácia de normas determinadas, acerca das quais haja controvérsia atual entre órgãos judiciários ou entre esses e a administração pública que acarrete grave insegurança jurídica e relevante multiplicação de processos sobre questão idêntica.

<sup>324</sup> Art. 23. A decisão administrativa, controladora ou judicial que estabelecer interpretação ou orientação nova sobre norma de conteúdo indeterminado, impondo novo dever ou novo

Theodoro Júnior (2006, p.97; 2007, p.598), qualifica a segurança jurídica “como uma qualidade especial do julgado, que reforça sua eficácia através da imutabilidade conferida ao conteúdo da sentença como ato processual (coisa julgada formal) e na imutabilidade dos seus efeitos (coisa julgada material)”. Canotilho (1999, p.256) amplia esse entendimento, reconhecendo, de certa forma, outras jurisdições, ao estabelecer que a segurança jurídica veda em relação a: i) atos normativos, a aplicação retroativa de normas mais restritivas de direitos ou que firam interesses juridicamente protegidos; ii) atos jurisdicionais, alteração do teor do caso julgado; iii) atos da administração, revisões ou reinterpretações retroativas que firam a estabilidade dos casos decididos através de atos administrativos constitutivos de direitos.

Do ponto de vista histórico, cabe ressaltar – conforme anota Mesquita (2005, pp.101-102) - que, embora a relevância do princípio da segurança jurídica reconhecida tradicionalmente pela doutrina pátria, nem todas as Constituições asseguraram explicitamente a irretroatividade das leis, tal como o que se verifica na Carta Política de 1937 que exclui das garantias fundamentais a coisa julgada, e na CRFB de 1988 – embora conste de forma explícita – a irretroatividade não é aplicada de forma absoluta, permitindo exceções quando de norma mais benéfica na esfera penal, por exemplo, e em certos níveis de convalidação de atos administrativos quando presente o interesse público e a razoabilidade comanda ser necessária à segurança jurídica.

---

condicionamento de direito, deverá prever regime de transição quando indispensável para que o novo dever ou condicionamento de direito seja cumprido de modo proporcional, equânime e eficiente e sem prejuízo aos interesses gerais.[...] Art. 30. As autoridades públicas devem atuar para aumentar a segurança jurídica na aplicação das normas, inclusive por meio de regulamentos, súmulas administrativas e respostas a consultas. Parágrafo único. Os instrumentos previstos no *caput* deste artigo terão caráter vinculante em relação ao órgão ou entidade a que se destinam, até ulterior revisão.

As implicações dos fenômenos supra descritos, no âmbito da gestão da responsabilidade fiscal, podem ser verificadas em muito do relatado no Capítulo II, bem como das análises de seus efeitos nas correlações significativas estabelecidas nos estudos da modelagem de restrições e sanções ao longo de séries históricas.

### **3.3. LRF, legislação extravagante e gestão da responsabilidade fiscal**

Os normas de responsabilidade fiscal no âmbito do direito financeiro pátrio, embora o conceito de sua gestão tenha sido explicitado no artigo 1º, da LRF, extrapolam e antecedem em muito o advento da Lei complementar nº 101/2000. Tem-se, portanto, um emaranhado de normas que vão desde princípios e dispositivos constantes da CRFB, à normas recepcionadas, tais como o Decreto-Lei nº 4.320/1964, o Decreto-Lei nº 5.172/1966 (CTN) e Decreto nº 93.972/1986.

Ressalte-se que o estabelecimento de competência concorrente para normatizar sobre direito financeiro entre União, estados e distrito financeiro, competência concorrente quanto aos procedimentos legiferantes no âmbito tributário que afetam diretamente a receita<sup>325</sup>, somado a competência de regulamentação da contabilidade distribuída entre a autarquia especial CFC e o órgão central de contabilidade do setor público, a STN, e ainda a competência de assinatura e revisões de ofício de determinados limites pelo Senado Federal e competências interpretativas associadas a fiscalizatórias as cortes de contas, teve por fim o condão de materializar um complexo normativo muitas vezes contraditório, ou ao menos apontando para objetivos e metas distintos e nem sempre confluentes com os resultados esperados

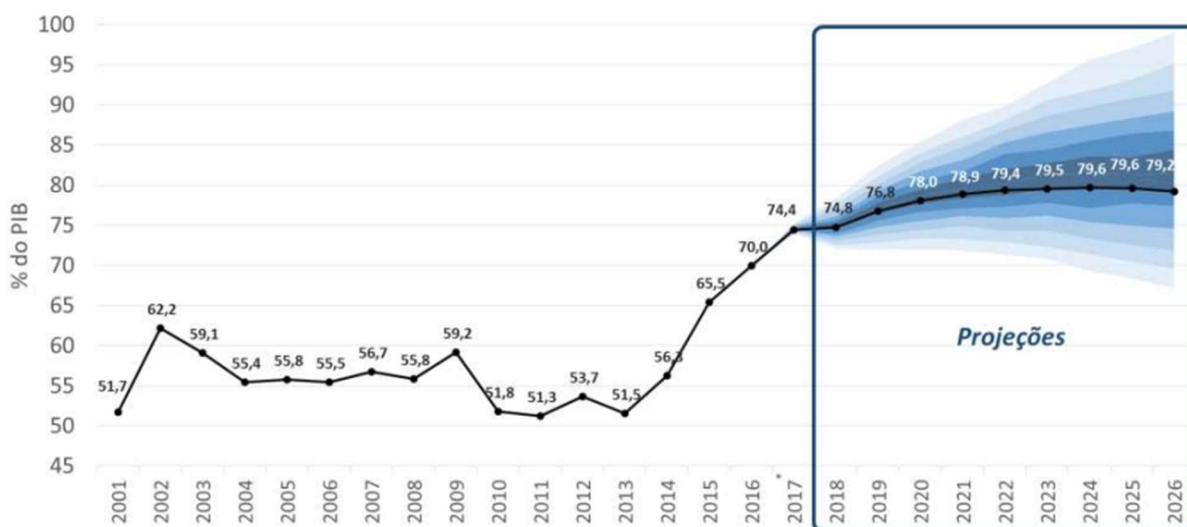
---

<sup>325</sup> Afetando, ainda, por vias transversas, a despesa operacionalizada extraorçamentariamente quando de gasto tributário, ao arrepio do princípio da isonomia tributária.

para os indicadores estabelecidos diretamente pela LRF, com a pretensão de se mensurar a qualidade da gestão da responsabilidade fiscal.

Embora pelos modelos de gestão da responsabilidade fiscal atualmente enunciados e adotados<sup>326</sup> fosse de se esperar uma minoração dos riscos fiscais e uma evolução positiva da situação patrimonial dos entes federados, a partir dos controles interno, externo e social dos índices convencionados, a realidade se apresenta diversa. Pode-se afirmar que tal desvirtuamento<sup>327</sup> se dá ora em face de crise econômica, ora em decorrência de crise econômica que, no caso brasileiro, vem apresentando um ciclo pernicioso ao menos desde 2013.

**Gráfico 6 – BDGG / PIB**



**Fonte:** BACEN – Projeções STN (Posição nov/2017) *in* Brasil (2018b, p.23).

Não obstante as constatações acima apresentarem facetas da realidade posta, não esclarecem correlações de resultados distintas das convencionadas,

<sup>326</sup> Adotados legal e jurisprudencialmente, bem como festejado por boa parte da doutrina.

<sup>327</sup> Como em muitos relatórios técnicos se vê invocar como justificativa.

especialmente quando se observa a aprovação sucessivas de contas que – ao menos em tese – atestaria uma razoável gestão da responsa fiscal de dado ente federado.

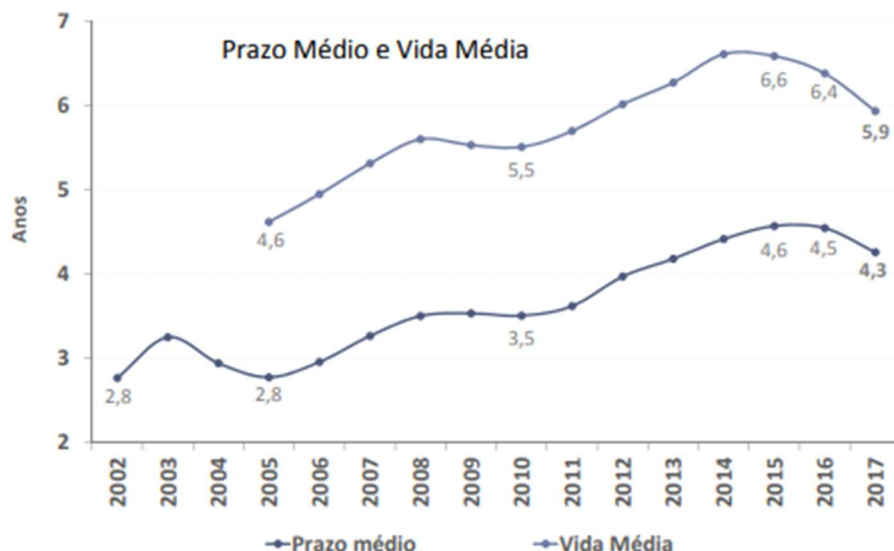
Como a presunção de inocência é caro princípio do estado democrático de direito, no qual se funda o republicanismo<sup>328</sup>, preliminarmente pode-se alegar a favor dos sistemas de controle interno e externo que “o reconhecimento de que aquilo que nossos olhos veem não é o que eles veriam se tais fenômenos pertencessem de fato a categorias familiares, habituais” (BALMAN, 2010, p.8), e isso tende a implicar em significativo retardo na percepção racional de mudanças em dado ambiente observado.

A elevação de certos indicadores de arrolagem da dívida pública – denominados tecnicamente pelos agentes do Tesouro Nacional e BACEN como risco de refinanciamento – oferece ao menos indicativos de que os resultados positivos apontados nas contas públicas a partir da implementação de uma gestão da responsabilidade fiscal, com base na LRF, merece ser analisada sob abordagens mais amplas. Um destaque se verifica pertinente a essa altura do trabalho é no sentido de que tais aferições de risco de financiamento não são sistematizadas para os entes subnacionais, ocorrendo apenas esporadicamente em trabalhos pontuais.

---

<sup>328</sup> Bem como porque seria um contrassenso para uma teoria que apregoa o crescente senso cívico reconhecer uma cupidez generalizada dos gestores públicos, numa perspectiva científica e por meio de um distanciamento, na medida do que isso seja possível.

**Gráfico 7** – Riscos de refinanciamento – tempo remanescente ponderado p/ pg.



Fonte: STN *in* Brasil (2018a, p.16)

Pelo supra exposto, importa a analisar a LRF nos tópicos subsequentes em suas bases regulatórias para que, a partir do conhecimento do modelo pretensamente estabelecido, possa-se verificar sua aplicabilidade frente aos demais dispositivos normativos de direito financeiro, praxe dos órgãos regulatórios e fiscalizatórios, a luz da jurisprudência dos tribunais. E a partir desse arcabouço – ao menos no que condiz aos principais indicadores analisados – concluir pelo real modelo de restrições e sanções, sejam positivas ou negativas, e suas consequências para a condução a uma evolução positiva da situação patrimonial ou ao menos uma prevenção à sua fragilização, independentemente das crises cíclicas e falhas de mercado do sistema capitalista<sup>329</sup>.

A Lei de Responsabilidade Fiscal se alicerça em três preceitos que guiam seus dispositivos, sendo eles: a) o planejamento, como instrumento de gestão global para a adequação entre programação, gasto e resultados; b) a transparência,

<sup>329</sup> Ajustadas de forma relativamente perfeita aos marcos constitucionais da ordem econômica pátria.



garantido ao cidadão o acesso e acompanhamento das finanças públicas; e c) equilíbrio das contas públicas, balanceando receitas e despesas para garantia do crescimento sustentável do Estado.

A LRF surge como resposta estatal às questões vivenciadas na gestão do dinheiro público, onde o gasto desmedido e a falta de planejamento contribuíram fortemente para o aumento da dívida pública, com o fito de implementar uma gestão coerente das finanças públicas, atentando-se a marcos objetivos que deveriam ser observados pelo gestor público e, como apregoa Abraham (2017, pp.21-27, 87-95), especialmente quanto a natureza das despesas, com atenção especial aos gastos com pessoal e previdência, além de marcos temporais que visam coibir a utilização eleitoreira do aparato estatal.

A responsabilidade fiscal deve ser compreendida como elemento atrelado ao orçamento público desde a sua elaboração, razão pela qual a qualidade de gestão, que é o escopo da LRF, não prejudica tão pouco colide – ao menos nas suas partes dispositivas - com os preceitos da Lei nº 4.320/64, ofertando algumas distinções de entendimento em torno de determinados conceitos, para os quais as disposições da norma posterior não implicou em revogação tácita por previsões de aplicações distintas, o que fez com que os intérpretes – a priori – julgassem por bem entender que se aplicava o critério da especialidade.

Mecanismos como a instituição de reserva de contingência nas Leis Orçamentárias Anuais (LOAs), a evidenciação da dívida mobiliária<sup>330</sup> e critérios mais rigorosos para contratação e/ou refinanciamento da dívida, disponibilizaram ao gestor alguns instrumentos que, ao menos em tese, deveriam garantir o controle em todas

---

<sup>330</sup> Conceito que se distingue do conceito de dívida fundada da Lei nº 4.320/1964, como será detalhado em tópico próprio.

as etapas, seja a partir dos custos<sup>331</sup>, passando pela gestão financeira<sup>332</sup>, até alcançar a os resultados planejados e sua respectiva avaliação; isso surge como preocupação estatal em face ao endividamento e o aumento da dívida pública, especialmente após o incremento do mercado financeiro nacional que deu abertura para que o estado buscasse financiamento junto à iniciativa privada.

A participação da população na gestão das finanças públicas foi vigorosamente incentivada pela LRF; seu viés vai além da mera divulgação genérica das informações, resgata também o papel do cidadão sobre a coisa pública através da sua participação efetiva na elaboração das peças orçamentárias, de modo que o avanço tecnológico contribuiu para que a norma se tornasse referência na divulgação espontânea das informações governamentais, garantindo maior legitimidade a todo o processo.

O um dos grandes alicerces da gestão da responsabilidade fiscal é o planejamento; não obstante, a maior parte da normatização dos procedimentos e acompanhamento de sua execução não se encontra na LRF, ou mesmo foi concebida sob a mesma abordagem de um estado republicano. Observa-se ainda em decorrência da LRF enfoque proeminente sobre o sistema contábil orçamentário-financeiro, em detrimento dos outros três sistemas, tais como o patrimonial; demonstrando ainda certo descompasso quanto ao movimento de internalização dos padrões internacionais de contabilidade. Assim é que se observa que o planejamento público é mais largamente normatizado a partir das disposições do Decreto-Lei nº 4.320/64, cuja motivação legiferante foi trazer uma maior efetividade às finanças

---

<sup>331</sup> Cuja evidenciação deveria se dar no sistema de custos, cujo prazo de implementação vem sendo sistematicamente prorrogado com fundamento, dentre outros, nas decorrências da convergência das normas brasileiras de contabilidade aos padrões internacionais.

<sup>332</sup> Gestão financeira cujos marcos legais intentam, ao menos no que condiz à interpretação teleológica que pode advir das exposições de motivo ou justificativas dos projetos e das discussões técnicas durante o processo legiferante, numa prevenção à fragilização da situação patrimonial dos entes federados e, na medida do possível em face do cenário econômico, de sua evolução incremental positiva.

públicas, visto que a ausência da normativa transformava o orçamento numa coletânea de intenções genéricas do poder público.

No diapasão supra esposado, observa-se na LRF a abordagem sobre as metas fiscais que, embora não se apliquem diretamente ao Plano Plurianual, está fortemente atrelado a Lei de Diretrizes Orçamentárias e à Lei Orçamentária Anual. O Anexo das Metas Fiscais e o Anexo de Riscos Fiscais, que devem acompanhar a LDO, consolidam fortemente o preceito do planejamento orçamentário ao impor que o gestor faça uma análise pormenorizada de toda a conjuntura das finanças públicas partindo desde a arrecadação, com a análise da política tributária, englobando todas as espécies de despesas, especialmente com pessoa e previdência, que recebem maior atenção por parte da lei, além da execução orçamentária<sup>333</sup>; assim ambas – receitas e despesas - passam a ser dotados de meios condicionantes e limitadores das finanças públicas.

Na perspectiva de Abraham (2017, p.112-118), são as metas fiscais que estabelecem a conexão entre planejamento, elaboração e execução, funcionando como linhas orientadoras para a política fiscal, apontando quais objetivos devem ser perseguidos e qual o seu impacto financeiro a médio prazo, enquanto que os riscos fiscais serão os elementos que podem impactar nas contas públicas, devendo ser previstas medidas caso tais riscos se concretizem. Vale dizer que a articulação adequada entre as leis orçamentárias traz eficiência à execução orçamentária, permitindo que a sociedade verificar a concretização da política fiscal. (*ibidem*, p. 32-36).

A execução do orçamento revela-se como questão essencial para o cumprimento das metas tal como constante da modelagem atual de gestão fiscal legalmente estabelecida no Brasil. Assim sendo, seu acompanhamento através da

---

<sup>333</sup> Execução orçamentária na qual o gestor deve estar atento às situações eventuais, providenciando meios de amenizar seus efeitos, o que será consolidado através da LOA.

programação financeira e do cronograma de execução mensal dos desembolsos, permitem a utilização dos mecanismos legais de manutenção do equilíbrio financeiro, notadamente a limitação de empenho a partir da qual, caso haja frustração na arrecadação de receitas, algumas despesas previstas na lei orçamentária não poderão ser efetuadas e deverão ser contingenciadas, exceto aquelas que decorram de obrigações constitucionais e legais.

Na perspectiva delineada pela LRF, as despesas com precatórios devem ser organizadas por sistema de contabilidade e administração, obedecendo a ordem cronológica disciplinada na Constituição.

A receita corrente líquida (RCL) é o principal indicador utilizado pela LRF, sua composição engloba todas as receitas tributárias, de contribuições, patrimoniais, industriais, agropecuárias, de serviços, transferências correntes e demais receitas correntes, desconsiderando os recebimentos eventuais, deduzidos os valores referentes a repasse previstos na Constituição ou em lei, notadamente a relativa à repartição das receitas tributárias.

A previsão das receitas faz parte do planejamento estatuído pelo marco da responsabilidade fiscal, buscando uma integração entre diversos fatores relevantes para seu desenvolvimento, especialmente os índices de preços, alterações na legislação, metodologia de cálculos segundo as normas técnicas e legais. Avalia-se na sistemática da LRF sua evolução nos três anos anteriores e dois anos seguintes, permitindo uma base sólida para a elaboração do orçamento que, em caso de não atingimento das metas bimestrais de arrecadação, deve haver medidas que visem o combate à sonegação e também para a cobrança da dívida ativa, além dos créditos exigíveis pela via administrativa, permitindo inclusive a limitação de empenho com despesas que não possuam previsão constitucional, ou legal até o restabelecimento da receita prevista.

### 3.4. Novo regime fiscal das despesas e gestão da responsabilidade fiscal

Abraham (2017, p.44) destaca um marco importante no constitucionalismo fiscal foi a instituição do novo regime fiscal das despesas<sup>334</sup> implementado pela Emenda Constitucional nº 95/2016, onde os gastos públicos poderão aumentar a cada exercício fiscal na proporção da correção pela inflação em relação ao montante do ano anterior, de modo que esta disposição vigorará por vinte exercícios fiscais.

Tramitam no STF diversos questionamentos sobre a constitucionalidade do novo regime fiscal estabelecido, em especial as ADIs nº 5715, nº 5734<sup>335</sup>, nº 5633<sup>336</sup>, nº 5643<sup>337</sup>, nº 5658<sup>338</sup> e nº 5680<sup>339</sup>. As matérias ainda não foram julgadas pela corte constitucional.

Em Goiás, o novo regime fiscal foi instituído pela EC nº 54/2017 e alguns dispositivos da EC nº 55/2017 - ambos relativos à CE/1989 - e estabelece restrições de despesas públicas até 31 de dezembro de 2026.

Não obstante inspirado no modelo adotado na CRFB, a Procuradoria Geral da República ingressou com uma ADI no STF alegando a inconstitucionalidade do regime fiscal adotado por Goiás, especialmente por limitar<sup>340</sup> as despesas com educação e saúde, bem como contrariarem a competência da União para normatizar

---

<sup>334</sup> NRF das despesas também denominado, embora de forma excessivamente restritiva, de teto dos gastos públicos.

<sup>335</sup> Ambas ações propostas respectivamente pelo Partido dos Trabalhadores e pela Confederação Nacional dos Trabalhadores em Educação (CNTE).

<sup>336</sup> Ação proposta pela Associação dos Magistrados Brasileiros (AMB), Associação Nacional dos Magistrados da Justiça do Trabalho (Anamatra) e pela Associação dos Juizes Federais do Brasil (Ajufe).

<sup>337</sup> ADI proposta pela Federação Nacional dos Servidores e Empregados Públicos Estaduais e do Distrito Federal (Fenasepe).

<sup>338</sup> Ação apresentada pelo Partido Democrático Trabalhista.

<sup>339</sup> ADI ingressada pelo Partido Socialismo e Solidariedade.

<sup>340</sup> Por vias transversas devido ao limite obrigatório mínimo passar a ser o do exercício anterior atualizado pelo menor índice entre o IPCA e a RCL.

sobre tais limites, somados as demais contradições com as disposições constantes da LRF, tais como quanto ao limite de gasto com pessoal.

Um ponto que a PGR ressalta no seu recente questionamento de constitucionalidade é de que as emendas constitucionais goianas não poderiam instituir um regime fiscal mais brando do que o modelo estabelecido na CRFB, especialmente nos quesitos de despesas e limites impostos pela LRF, sob pena de ferir a repartição de competência normativa do modelo federativo constitucionalmente adotado, bem como as normas gerais de direito financeiro estabelecidas.

A título de exemplo do supra alegado, verifica-se o conteúdo do artigo 45, do ADCT-GO que suspende por 10 anos a exigência de aplicação mínima em saúde e educação vinculada à receita pública, ou os dispositivos introduzidos na CE/1989 quanto a definição de uma nova base de cálculo para a aferição dos limites de despesas com pessoal, excluindo da base definida na LRF as despesas como pensionistas e valores referentes ao imposto de renda retido na fonte. Outro ponto questionado pelo Ministério Público Federal é o estabelecimento e reestabelecimento de *vacatio legis* que permitiu a incorporação de novas despesas de pessoal no orçamento, comprometendo ainda mais a capacidade de atendimento às vinculações constitucionais, custeio da máquina e capacidade de investimento em infraestrutura necessária à retomada de um crescimento econômico em taxas que tornassem sustentável o equilíbrio fiscal goiano.

Na renegociação das dívidas dos estados com a União, nos termos definidos pela Lei complementar nº 156, de 28 de dezembro de 2016, submeteram-se a um necessário ajuste fiscal; não obstante, mais uma vez tais ajustes utilizaram-se de alguns critérios circunstanciais, tendo por base patamares al RCL.

Situação semelhante ao supra exposto ocorre também para os estados federados que adotaram o regime de recuperação fiscal firmado na Lei complementar nº 159, de 19 de maio de 2017; dentre as semelhanças, pode-se apontar as cláusulas

comum de limitação do crescimento das despesas primárias correntes, despesas obrigatórias e caráter continuado, vinculados à variação do IPCA ou da RCL. No caso de Goiás, a EC nº 54/2017 à CE/1989 introduziu novo regime fiscal, no qual se inseriu novos dispositivos na EC nº55 e legislação complementar; todas, no entanto, sob arguição de constitucionalidade<sup>341</sup>.

Anote-se que, para a PGR, bem como para o TCE/GO e outros organismos de controle, a ausência de plena simetria no que tange ao novo regime fiscal introduzido pela União por meio da EC nº 95/2016 sugere que o termo foi utilizado na EC nº 54 à CE/1989 mais como um discurso de legitimação do que como uma decorrência jurídica.

As conceituações abertas introduzidas por normas gerais da União, tais como a LC nº 156/2016 ao tratar da adoção de medidas à plena implantação de acordos ou repactuações, bem como a LC nº 159/2017 ao tratar de parâmetros normativos para instituição do regime de recuperação fiscal, não parecem ter auxiliado na clareza conceitual ou procedimental, tendo como inovações apenas novos dispositivos de coerção pelo seu descumprimento, apurado por órgão de controle ou pela União por meio da STN.

Ao menos em tese, os novos dispositivos normativos gerais de direito financeiro decorrente do regime de recuperação fiscal autorizariam uma flexibilização das vinculações, ao menos de forma implícita, por vias transversas de desafetação de receitas.

Ao se analisar um pouco mais detidamente, por exemplo, a sistemática das receitas e despesas próprias dos fundos de financiamento da saúde pública, verifica-

---

<sup>341</sup> Outros estados federados também introduziram novos regimes fiscais regionais, tais como Mato Grosso, do Piauí e do Ceará, pelas EC nº 81, EC nº 47 e EC nº 88 em suas respectivas constituições estaduais. Ressalte-se que cada qual com algumas inovações próprias de sua situação patrimonial, organização contábil, dos organismos de controle ou do comprometimento da RCL com despesas de caráter continuado e vinculações constitucionais e legais.

se que Sistema Único de Saúde (SUS)<sup>342</sup> opera num regime de compensação entre as diversas esferas de governo, tendo por particularidades as gestões compartilhadas ou plenas de suas unidades de saúde de atendimento direto ao cidadão, além de um papel de complementação de investimentos realizados pela União e, num nível menor pelos Estados. Essa sistemática implica em transferências legais e/ou voluntárias fundo a fundo, onde aquele que presta o serviço a cidadãos residentes fora de sua circunscrição territorial financia, por diversas competências mensais, eventualmente ultrapassando o exercício de sua execução, a despesa; despesa esta que pelo regime de compensação deve, ao final do fluxo procedimental estabelecido, sobre o ente federativo onde reside e para a esfera correspondente de gestão.

Pelo supra exposto é que, para aqueles municípios onde há gestão plena, a responsabilidade será de compensação executada pelo orçamento do município de residência frente ao ente que prestou o serviço e, no caso de gestão compartilhada, haverá uma espécie de corresponsabilidade entre os orçamentos municipal e estadual.

O regime de cofinanciamento e compensação do SUS é um pouco mais complexo do que o supra explanado; no entanto, o desenho simplificado acima é o suficiente para a compreensão de que o contingenciamento das despesas de saúde em um dado ente – quando descontextualizado da demanda pelos correspondentes serviços por parte dos cidadãos - pode comprometer o equilíbrio de todo sistema. Isso porque nenhum ente pode negar atendimento em suas unidades de atendimento básico, de média ou alta complexidade, exigindo-se apenas o encaminhamento pelas

---

<sup>342</sup> Constitucionalmente previsto, especialmente nos artigos 196 a 200, da CRFB, comandando um acesso gratuito, universal e igualitário as ações e aos serviços públicos de saúde – consubstanciando-se explicitamente num direito fundamental do ser humano e não somente dos cidadãos brasileiros, nos termos do artigo 198 da Lei nº 8.080/1990 fundamentado no artigo 5º, §2º, da CRFB - que, necessariamente, integram uma rede regionalizada e hierarquizada, por se constituírem num sistema único de saúde.



estruturas regulatórias que são obrigadas ao acolhimento, sem restrição ou preferências de vagas a cidadãos de uma procedência em detrimento de outros.

Um regime de restrição orçamentária deveria, pelo liame lógico tecido acima, observar e/ou ressaltar ao menos as despesas executadas indiretamente por outros entes; mas isso apenas promoveria a médio e longo prazo uma política de transferências de responsabilidade de atendimento das necessidades de sua população por outros entes federados<sup>343</sup>, promovendo um efeito dominó de difícil dimensionamento ao longo do tempo, em face das diversas variáveis políticas ou de gestão patrimoniais ou orçamentárias financeiras, ou simples reações a exposição a riscos fiscais de difícil dimensionamento, ao teor da dinâmica de gestão estabelecidas pelas Lei nº 8.080/1990 e Lei nº 8.142/1990 ao regulamentar os artigos 196 a 200, da CRFB.

O financiamento da manutenção e desenvolvimento da educação (MDE) difere-se significativamente do estabelecido constitucionalmente para a Saúde. Ele prevê uma universalização da educação básica, especialmente do ensino fundamental, estabelecendo um regime colaborativo entre as três esferas de governo, ao teor do artigo 212, da CRFB. O conjunto de recursos é lastreado em receitas dos três entes federados<sup>344</sup>, conforme a obrigação precípua de cada nível estabelecida na LDBN, para a composição do Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (FUNDEB), cuja destinação

---

<sup>343</sup> Estes por sua vez podendo estar ou vindo a ter que adotar regimes de restrições orçamentárias similares.

<sup>344</sup> Nos termos do artigo 212, § 5º, da CRFB, à União cabe uma atuação suplementar e equalizadora, devendo comprometer ao menos 18% da arrecadação líquida de impostos nos ensinos básico e superior, enquanto os estados – com atuação prioritária ensinos fundamental, especialmente o segundo ciclo à inteligência dos dispositivos da LDBN, e médio - devem aplicar pelo menos 25% de sua arrecadação líquida de impostos, incluindo as transferências da União e os municípios – com atuação prioritária nos ensinos infantil e fundamental, especialmente primeiro ciclo à inteligência da LDBN - devem aplicar pelo menos 25% de sua arrecadação líquida de impostos, inclusive as transferências da União e dos estados.

orçamentária decorrente das vinculações constitucionais de receitas e da obrigatoriedade da destinação da despesa podem ser interpretadas como operações compromissadas<sup>345</sup>, tanto a título de elaboração quanto de execução orçamentária e financeira.

Pelo supra exposto, a limitação da execução despesas em educação, independentemente da revisão das metas da educação nacional - ou regional no caso do Estado de Goiás - tensiona a uma otimização dos gastos públicos da rede pública num primeiro momento para, num segundo momento, implicar num mascaramento institucional de resultados; isso porque, a estrutura de composição de custos de pessoal, insumos e investimentos mínimos a fazer frente as metas de resultados não econômicos pactuados tem limites constitucionais e legais e – mesmo que permitida sua terceirização – teria limites mercadológicos não considerados.

Enquadrando-se as despesas em manutenção e desenvolvimento da educação na categoria de despesas obrigatórias de caráter continuado<sup>346</sup> em tese e a partir da teoria de estado republicano que orientou a estruturação conceitual da gestão da responsabilidade fiscal no ordenamento jurídico pátrio, não se poderia restringir a expansão de seus valores que correspondam nominalmente à mera atualização monetária, sem revisão das metas dos planos de educação, repercutidas nos planos plurianuais, mas também decorrentes da estruturação de obrigações

---

<sup>345</sup> Que se distinguem naturalmente do conteúdo do significado do termo quando aplicado ao mercado. Não se trata aqui de uma operação de compra e venda de títulos com compromisso de recompra ou revenda em prazo determinado e/ou, como no caso dos títulos públicos brasileiros, um compromisso implícito de manutenção de uma determinada taxa de (Selic), garantias de rendimento mínimo estável a cobrir o processo inflacionário e superar os índices legais de remuneração da poupança nacional, tendo em vista necessários ciclos de refinanciamento da dívida pública. Aqui a operação se diria compromissada em face das vinculações e dinâmicas constitucional e legais de cofinanciamento e obrigações que, num ambiente estável de pacto federativo, não se pode conceber o contingenciamento unilateral de despesas sem repercussões lógico-matemáticas no equilíbrio fiscal dos demais entes que financiam e se obrigam com as metas pactuadas entre as redes de ensino em âmbito nacional, estadual e municipal para o cumprimento dos respectivos planos de educação.

<sup>346</sup> Ao teor do que dispõe os artigos 4º, §2º, inciso V, e 5º, inciso II, da LRF.

estabelecidas constitucionalmente e referendadas na LDBN<sup>347</sup> e Lei de diretrizes e bases da educação estadual<sup>348</sup>.

A partir da inteligência do que consigna o artigo 17, da LRF, são obrigatórias de caráter continuado as despesas correntes derivadas de “lei, medida provisória ou ato administrativo normativo que fixem para o ente a obrigação legal de sua execução por um período superior a dois exercícios”, sendo os planos setoriais como os de educação via de regra decenais e, na espécie, por força do disposto no artigo 214 da CRFB, com redação dada pela EC nº 59/2009<sup>349</sup>.

Os princípios do orçamentários a serem seguidos na elaboração e execução do orçamento são os já definidos pelo artigo 2º, 3º, 4º e 6º do Decreto-Lei nº 4.320/1964 – unicidade<sup>350</sup>, universalidade<sup>351</sup>, anualidade<sup>352</sup> e orçamento bruto – acrescidos do princípio da exclusividade<sup>353</sup>, bem como dos princípios da transparência e equilíbrio<sup>354</sup> e, ainda, do princípio da não vinculação<sup>355</sup> de receitas de impostos.

A ausência de estudos de impactos das medidas que limitam as despesas em áreas constantes de planos setoriais, como educação, saúde, segurança, ciência e tecnologia e cultura, em dados entes federados, ferindo obrigações assumidas em decorrência de um sistema único de atendimento ou de despesas compromissadas

---

<sup>347</sup> Lei nº 9.394/1996.

<sup>348</sup> Lei complementar estadual nº 26/1998

<sup>349</sup> Importa anotar que a EC nº 59/2009, em movimento oposto ao vigente atualmente, implicou na progressiva redução da desvinculação das receitas da União aplicadas na manutenção e desenvolvimento da educação nacional.

<sup>350</sup> Decorrente também da inteligência do caput do §5º do artigo 169 da CRFB.

<sup>351</sup> Referendado, dentre outros, pelo artigo 165, §5º, incisos I a III, da CRFB

<sup>352</sup> Constante também do artigo 165, inciso III, da CRFB.

<sup>353</sup> Como disposto no artigo 165, §8º, da CRFB.

<sup>354</sup> Ambos dispostos nos artigos 1º, §1º, 4º, inciso I, alínea ‘a’, 48 e 69 da LRF.

<sup>355</sup> Disposto textualmente na CRFB, em seu artigo 176, inciso IV.

por metas legalmente contratualizadas <sup>356</sup>, ferem ao menos os princípios orçamentários da transparência, equilíbrio, universalidade e do orçamento bruto, além de contradizer a própria inteligência do artigo 113 do ADCT introduzido pela EC nº 95/2016 que comanda.

Exemplo do raciocínio acima tecido pode-se extrair da flagrante desobediência à determinadas previsões da LRF no sentido de que proposta legislativa que crie, ou altere, despesa obrigatória deverá ser acompanhada da estimativa de seu impacto orçamentário e financeiro. Isso porque, se num primeiro momento a textualidade do artigo 17, da LRF, remete a ampliação de despesas obrigatórias, a redação dada ao referido artigo 113 do ADCT, introduzido no âmbito do novo regime fiscal, abarca as alterações de despesas obrigatórias – não apenas as correntes de caráter continuado – implicando na necessidade de estudos prévios de impactos que posterguem compromissos mensuráveis economicamente, como os decorrentes dos planos decenais, enquanto comprometimento orçamentário de exercícios futuros ou mesmo eventual impacto no passivo e patrimônio líquido do ente.

Qualquer esforço de conciliação das metas de avanço nas cobertura dos direitos e garantias fundamentais estabelecidas legalmente em planos setoriais, como os supramencionados, implicará em algum nível impacto nas metas ou resultados fiscais<sup>357</sup>; pois os efeitos financeiros eventualmente contingenciados apenas a partir de uma lógica orçamentária, mais cedo ou mais tarde e dentro de um dado ciclo

---

<sup>356</sup> Fundamentadas em diversos dispositivos constitucionais e legislação decorrente das previsões de competências concorrente entre os entes federados, expressas do artigo 23, inciso X, do *caput*, e parágrafo único, da CRFB, no que tange as providências colaborativas para se cumprir razões de ser do Estado brasileiro no estabelecimento de uma sociedade livre, justa, solidária e equitativa, por meio de normas para a cooperação entre os membros da federação, tendo em vista o equilíbrio do desenvolvimento e do bem-estar em âmbito nacional, ao teor da redação dada pela EC nº 53/2006.

<sup>357</sup> Tal como disposto no artigo 17, §2º, da LRF.

decenal<sup>358</sup> implicarão em contabilização de passivos contingentes a serem mitigados na execução orçamentária e financeira de exercícios subsequentes.

O STF, por meio da ACO nº 3262/GO, deliberou em sede de liminar conceder ao Estado de Goiás o direito de inclusão no regime de recuperação fiscal (RRF) instituído pela LC nº 159/2017, em face da negativa da STN devido ao não enquadramento formal nos requisitos estabelecidos na citada norma complementar de direito financeiro. Isso implica, por exemplo, no direito de suspensão pelo prazo de seis meses o pagamento de dívidas para com a união, em especial quanto aos contratos citados na inicial, arrolando uma dívida em torno de R\$ 1,2 bilhões, ao passo que fica a União impedida de reter contrapartidas estaduais relativas aos repasses mensais do Fundo de Participação dos Estados (FPE).

Como fundamentação na ação acima citada, a Procuradoria Geral do Estado alega que a RCL projetada para 2019 é de R\$ 22,07 bilhões ao passo que a despesa estimada chega à R\$ 24,94 bilhões.

A União ficou<sup>359</sup> impedida inclusive de inscrever o Estado em quaisquer cadastros de inadimplentes ou restritivos para quaisquer fins, bem como a obriga a restituir eventuais valores bloqueados ou retenção de contragarantias em função da moratória. O Estado por sua vez fica obrigado ao comprometimento com as diretrizes gerais do regime de recuperação fiscal e uma reavaliação do cenário poderá ser feita no prazo de seis meses, devendo nesse prazo Goiás protocolar o pedido administrativo formal de ingresso no citado regime ao Ministério da Economia acompanhado do correspondente Plano de Recuperação instituído pela lei complementar supracitada, regulamentada pelo Decreto nº 9.109/2017.

---

<sup>358</sup> Ao menos pela dinâmica normativa dos registros no sistema contábil de compensação.

<sup>359</sup> Em face da decisão monocrática do ministro Gilmar Mendes supra mencionada.

Ao teor da acima mencionada antecipação de tutela concedida pela corte constitucional em 19/06/2019, a União deve proceder a análise do preenchimento dos requisitos legais do Estado ingressar no RRF; no entanto, determina que se considere superado o óbice constante no artigo 3º, inciso I, e preenchido o requisito constante do artigo 3º, inciso II, ambos da LC nº 159/2017, ao computar as despesas com inativos, pensionistas e o dispêndio com IRRF.

O argumento basilar utilizado por Goiás, na ação acima comentada, foi a decretação situação de calamidade financeira por meio do Decreto estadual nº 9.392/2019<sup>360</sup>, no qual resta consignado “o elevado e crescente déficit fiscal constatado nas contas do Estado de Goiás, do qual resulta a indisponibilidade de recursos financeiros para o pleno funcionamento da Administração Pública”.

Longe de apresentar uma maior segurança jurídica quanto aos critérios vigentes para a gestão da responsabilidade fiscal<sup>361</sup>, a decisão monocrática retro mencionada do STF aparentemente respalda a possibilidade de interpretações diversas quanto a composição das bases de cálculo para os diversos índices, limites e requisitos do arcabouço da gestão da responsabilidade fiscal, sob o argumento de que os requisitos da norma complementar ferir a proporcionalidade e a razoabilidade ao exigir, por exemplo que “a receita corrente líquida anual [seja] menor que a dívida

---

<sup>360</sup> Prevê em seu artigo 1º a decretação da situação de calamidade financeira pelo prazo de 180 dias a partir de sua entrada em vigor que se deu em 21/01/2019, prevendo-se no parágrafo único do aludido dispositivo a possibilidade de prorrogação se constatada a necessidade.

<sup>361</sup> Dentre as alegações da Fazenda Nacional para o indeferimento do pedido de Goiás constam de nota técnica do tesouro nacional que “(...) há um problema de contabilização de contabilidade da despesa com pessoal no Estado de Goiás e que sequer passou pelos estágios iniciais de ajuste fiscal previstos na Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar 101, de 4 de maio de 2000 – LRF). Os demonstrativos oficiais do Estado nunca apontaram que as despesas com pessoal estavam próximas aos limites da LRF, que é de 60% da arrecadação líquida do Estado (Receita Corrente Líquida)”. A desconsideração da forma de contabilização das receitas e despesas, bem como das bases de cálculo para apuração dos limites da responsabilidade fiscal e requisitos outros do direito financeiro, tais como os de ingressos no RRF, sinaliza por uma anuência da corte por interpretações divergentes para tanto entre os entes, o que reforça a dificuldade de atendimento aos requisitos básicos de comparabilidade para que a consolidação das contas nacionais atendam, por exemplo, os parâmetros internacionais de contabilidade.

consolidada ao final do exercício financeiro anterior ao do pedido de adesão ao Regime de Recuperação Fiscal” para o ingresso no pretendido regime.

Importa aqui ressaltar, como já evidenciado no capítulo anterior, que ao menos na análise das contas de dos exercícios de 2012, 2013, 2014, 2016 e 2017 a corte de contas estadual já havia alertado o Poder Executivo e demais Poderes e órgãos autônomos sobre a necessidade de se passar a apurar a despesa de pessoal com base aos mesmos critérios adotados pela STN e definidos expressamente na LRF. Assim, após reiterados alertas, o TCE/GO revogou resolução que permitia, a título precário, uma redução da base de cálculo de apuração da despesa líquida com pessoal e consequente representação dessa no comprometimento da RCL do correspondente período de apuração.

Não obstante a situação de grave comprometimento do equilíbrio fiscal, com evidentes prejuízos ao patrimônio líquido do Estado de Goiás e sinalizações claras de uma possível e iminente insolvência, deve-se considerar que a decretação de calamidade financeira não é estranha ao ordenamento jurídico; há uma previsão expressa no artigo 65, da LRF, ao dispor que na ocorrência de calamidade pública, desde que convalidada pelo Poder Legislativo estadual, enquanto perdurar a situação, de provisória suspensão da contagem de prazos (aferidos pelos órgãos de controle) para a adequação e recondução das despesas de pessoal, bem como dos limites de endividamento e atingimento das metas de resultados fiscais, afastando a necessidade de utilização dos mecanismos de limitação de emprenho.

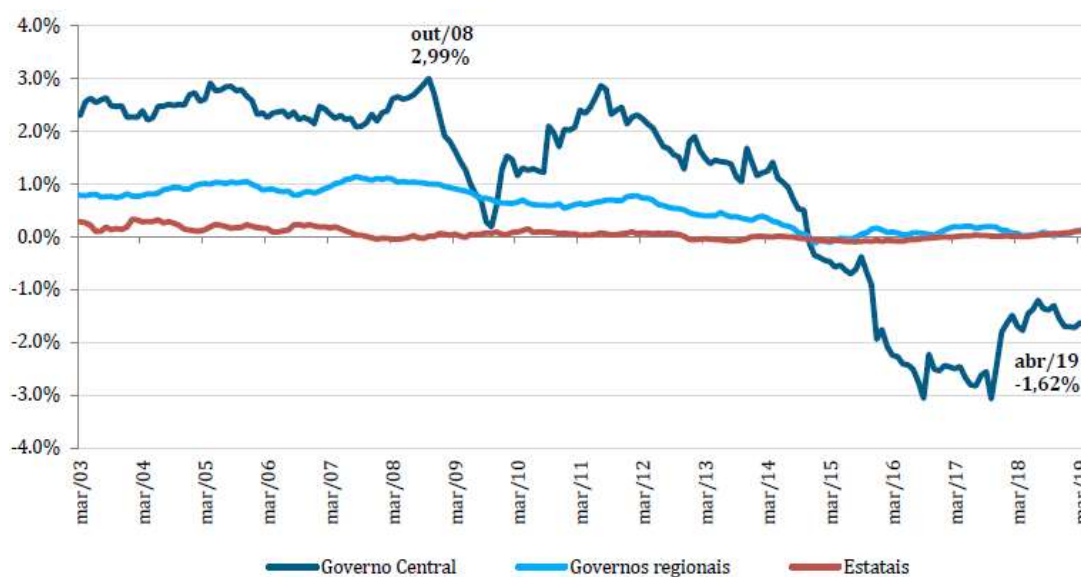
O estado de calamidade financeira – como denominado inicialmente em decreto similar emitido pelo Estado do Rio de Janeiro e copiado por outros entes federados – implica uma suspensão da aplicabilidade dos limites e restrições constantes dos artigos 9º, 23, 31 e 70, da LRF.

A título de extrapolação a evidenciar contradições entre o “dever ser” pretendido de um equilíbrio fiscal sustentável e, portanto, uma proteção ao patrimônio



público em harmonia com a sistemática adimplência das metas estabelecidas nos planos decenais, PPAs, LDOs e LOAs, pode-se destacar as correlações estabelecidas nos gráficos 8, 9 e 10, quanto a evolução de resultados fiscais e endividamento.

**Gráfico 8** – Evolução do resultado primário do setor público (em % PIB de 2003 a 2019).



**Fonte:** IFI, a partir de dados do BACEN (BRASIL; 2019a).

Ao analisar a evolução dos resultados primário, nominal e endividamento público dos governos central, regionais e estatais, consolidados no governo geral nos últimos 12 meses (até início de abril/2019) e confrontados com o mesmo período de avaliação de exercícios anteriores desde 2003, verifica-se que o resultado primário do setor público consolidado resultou negativo em R\$ 95,5 bilhões<sup>362</sup>, sendo que o governo central, como se extrai dos dados publicados pelo Banco Central, foi responsável por um déficit de R\$ 112,8 bilhões nesse período, parcialmente compensado por resultados superavitários<sup>363</sup> dos governos regionais em R\$ 10,7 bilhões e das empresas estatais em R\$ 6,4 bilhões. Evidencia-se, portanto, a

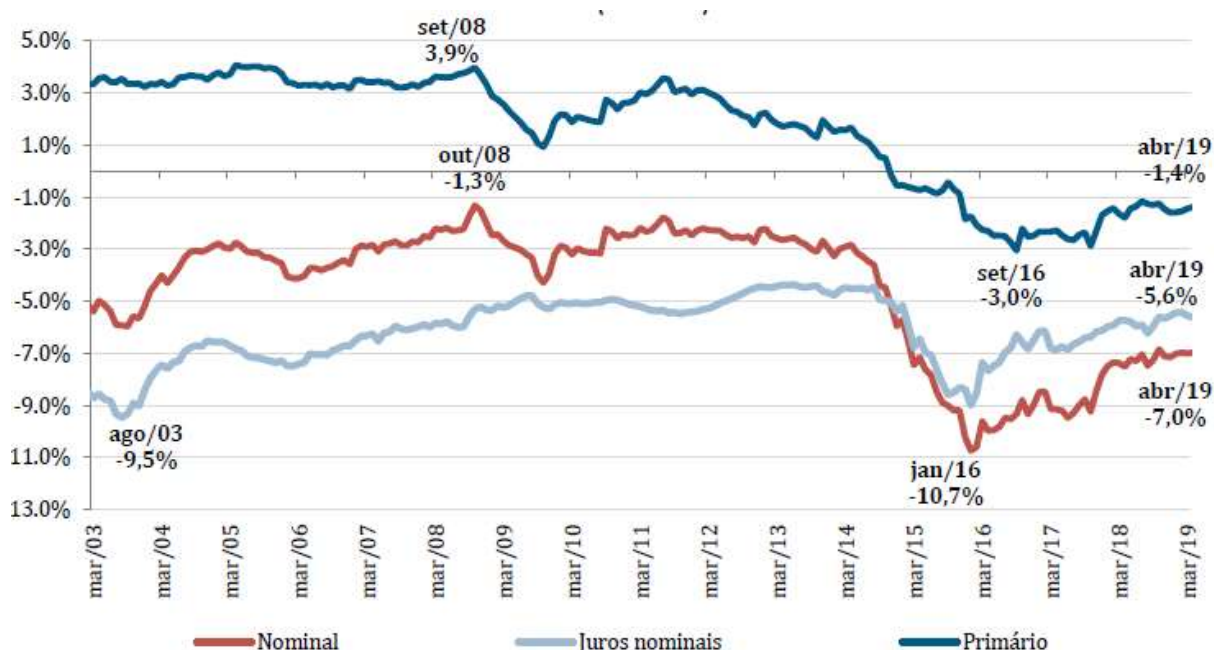
<sup>362</sup> O que equivale à 1,4% do PIB.

<sup>363</sup> Ao menos em decorrência da metodologia difusa aplicada registros contábeis.



dificuldade do governo central de reverter déficits acumulados desde 2014, em patamares suficientes para estabilizar a dívida pública (BRASIL; 2019a, p.23).

**Gráfico 9** – Evolução do resultado primário, nominal e encargos da dívida  
 (em % PIB de 2003 a 2019).



**Fonte:** IFI, a partir de dados do BACEN (BRASIL; 2019a).

Esse cenário descrito no Gráfico 8 para os governos estaduais reflete um contrassenso que somente poderia ser explicado por um nível de investimento público muito acima da capacidade de sua equalização a longo prazo, preservando o equilíbrio fiscal numa perspectiva sustentável, tendo por suporte a elevação das transferências voluntárias ou a assunção de dívida pelo governo central<sup>364</sup>; ou seja, sem o comprometimento da adimplência nos correspondentes exercícios fiscais das despesas obrigatórias de caráter continuado e com o adequado e temporâneo contingenciamento das despesas não obrigatórias, equalizando a amortização da

<sup>364</sup> Cenário, em larga medida, evidenciado pela evolução da série histórica representada no Gráfico 10, quanto aos resultados nominais, primários e encargos da dívida pública do setor público.

dívida e o pagamento de seus encargos em patamares<sup>365</sup> que não importe em crescimento do endividamento público acima da capacidade de geração de receitas decorrentes, cujo PIB é um consistente indicador.

As demandas sociais cujo atendimento tem, muitas vezes, o caráter compulsório cresce em proporção no mínimo aderente ao crescimento vegetativo e esse, por sua vez, teve taxas regionais de evolução superiores as do crescimento real do PIB, em boa parte das séries históricas representadas.

O Gráfico 9 evidencia, ainda, que no acumulado de 12 meses até o início de abril/2019, tal como apurado pela Instituição Fiscal Independente - IFI (BRASIL; 2019a, p.22-24), o déficit nominal<sup>366</sup> somou R\$ 485,1 bilhões (-6,98% do PIB), sendo que o pagamento de juros correspondeu a R\$ 389,49 bilhões (-5,6% do PIB), enquanto o resultado primário supra explicitado configurou déficit de R\$ 95,57 bilhões.

Considerando-se, no entanto, que tenha havido respeito à regra de ouro e os resultados de aprovação das contas dos governos central e regionais, em dinâmica de avaliação ao menos anual pelas estruturas de controle externo, bem como as aguerridas metas de resultados fiscais pactuadas ao longo das últimas décadas e – em regra – formalmente cumpridos, há que se ao menos estranhar a situação de necessidade dos entes subnacionais que possuem indicadores mais rigidamente controlados pelo Senado Federal e Secretaria do Tesouro Nacional, como Goiás, de requererem repactuações e programas especiais de recuperação fiscais dadas as circunstâncias patrimoniais materialmente observadas; situação que se apresenta pungente nas discussões, por exemplo, do Projeto de lei complementar nº 149/2019

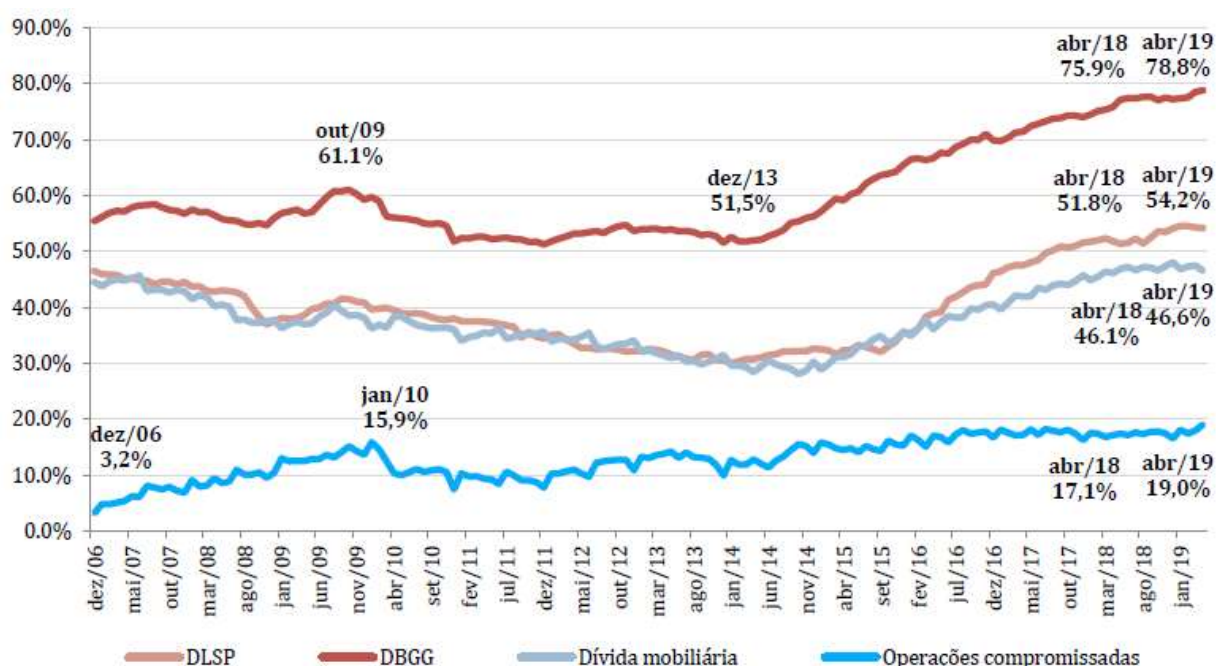
---

<sup>365</sup> Compatíveis com a receita líquida real disponível.

<sup>366</sup> O cálculo do resultado nominal considera o resultado primário mais o pagamento de juros da dívida pública, sendo que, como evidenciado nos capítulos II e III, um eventual superávit indicaria a redução do endividamento real.

em trâmite no Congresso Nacional e que trata que trata do Plano de Promoção do Equilíbrio Fiscal (PEF).

**Gráfico 10** – Evolução de indicadores da dívida pública (em % PIB de 2003 a 2019).



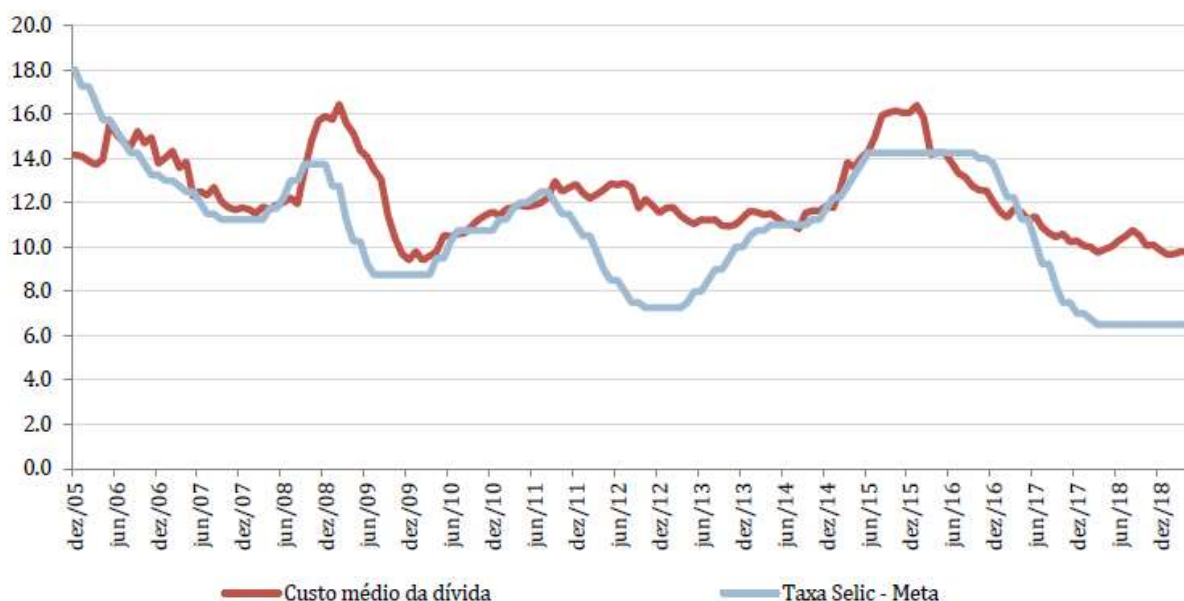
**Fonte:** IFI, a partir de dados do BACEN (BRASIL; 2019a).

O gráfico 09 reflete uma melhoria, por exemplo, do resultado nominal a partir de 2016, tendo por explicação – dentre outros fatores – a redução da taxa Selic, como demonstra o Gráfico 11 abaixo; ou seja, com uma substancial contribuição da política monetária e não propriamente em função da gestão fiscal. Mesmo assim, o Gráfico 10 demonstra que a melhoria dos indicadores fiscais – possivelmente porque não resultantes de medidas efetivas de recondução ao equilíbrio fiscal - não foram suficientes para conter o avanço do endividamento geral do governo.

O Gráfico 11 aponta para uma elevada correlação em que, especialmente em face da dívida mobiliária indexada à Selic cuja participação no montante se elevou de 18,7% ao final de março/2014 para 38,3% ao final de março/2019, a aceleração do

crescimento do custo da dívida pública diminuiu, acompanhando a taxa básica de juros da economia nacional.

**Gráfico 11** – Custo médio dos encargos da dívida pública (em % PIB de 2003 a 2019)



**Fonte:** IFI, a partir de dados do BACEN (BRASIL; 2019a).

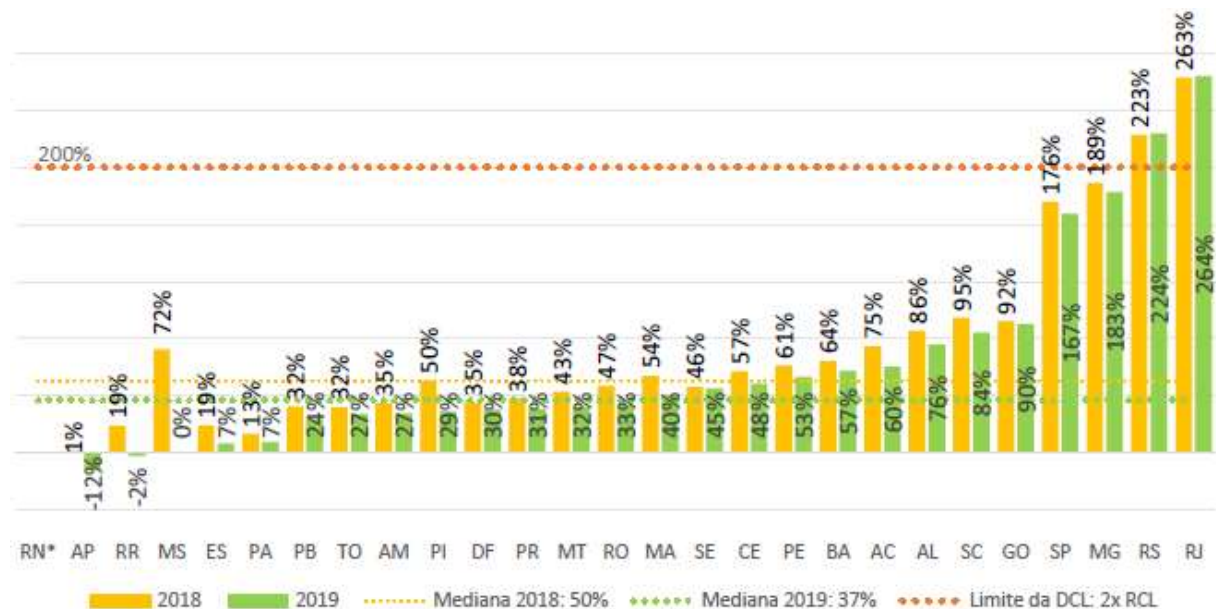
Da análise geral dos incentivos constantes na dinâmica da gestão da responsabilidade fiscal – por meio de disposições coercitivas ou premiações implícitas e explícitas constantes das normas de direito financeiro e precedentes administrativos e jurisprudenciais correlatos – verificou-se que se apresenta conveniente um trabalho de consolidação do direito financeiro no ordenamento jurídico pátrio, a partir de uma abordagem central que permita a evolução da administração pública numa perspectiva gerencial, especialmente quanto as políticas fiscais, tal como a ofertada pela teoria do Estado republicano.

Se faz necessária a revisão da coerência metodologia legalmente delineada de apuração dos índices de endividamento e consistência de seus resultados frente ao histórico de resultados fiscais e destes com os resultados orçamentários e patrimoniais. A título de exemplo, pode-se verificar no Gráfico 11 uma melhora na situação geral dos índices de endividamento dos entes subnacionais do

tipo estado em percentual da RCL, no primeiro quadrimestre de 2019 quando comparado com os resultados de 2018, ao passo que se evidenciam – como demonstrado no caso de Goiás no capítulo II – práticas de arrolagem de dívida por meio de anulação de empenhos já liquidados, anulação de restos a pagar processados, mascaramento de déficits financeiros por burla as regras da conta única e adoção de práticas norteadas por conceito não juridicamente válido de conta centralizadora, assunção de dívidas sem sua inscrição nas contas próprias que permitiriam sua inclusão sistemática no cômputo da dívida fundada, dentre outros subterfúgios.

Importa especialmente verificar que a dívida consolidada líquida é obtida a partir do montante da dívida consolidada bruta, descontados a disponibilidade de caixa e os demais haveres financeiros, componentes do ativo circulante no demonstrativo contábil denominado balanço patrimonial.

**Gráfico 12 – Dívida consolidada líquida dos estados federados (2018-2019)**



Fonte: STN (BRASIL; 2019b).

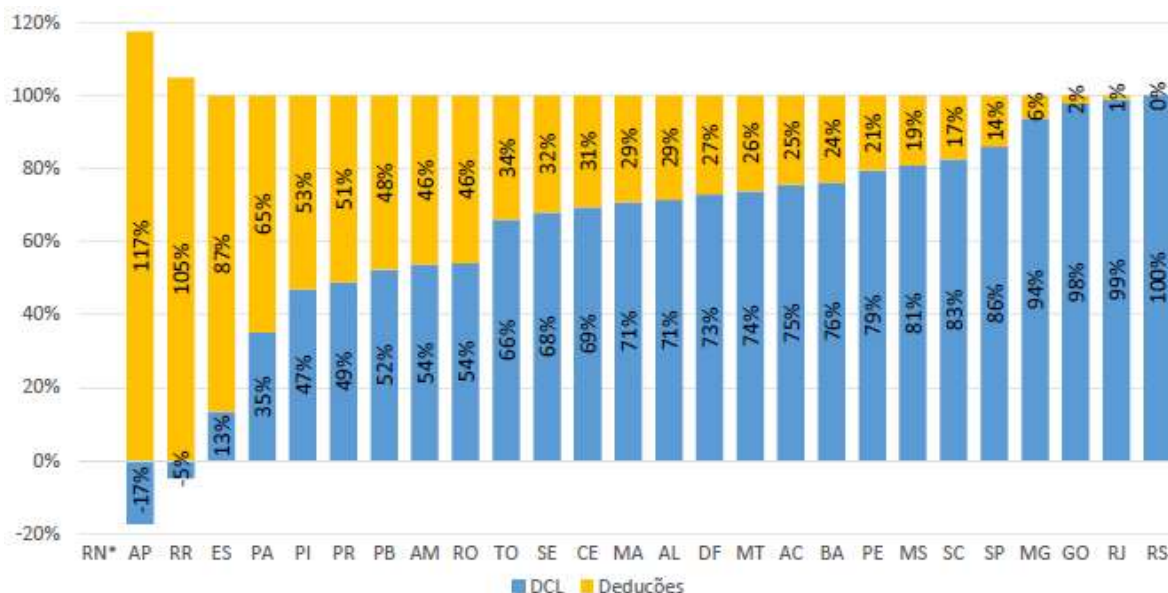
Seguindo o liame lógico acima iniciado, a disponibilidade de caixa é apurada descontando-se os restos a pagar processados do resultado denominado contabilmente de disponibilidade de caixa bruta. Ou seja, ao se confrontar os dados constantes dos Gráficos 12 e 13 com a praxe de inconsistente gestão da responsabilidade fiscal, como supra explicitado, pode-se inferir que os alargados conceitos de “outras disponibilidades” e as práticas de mascaramento institucional dos restos a pagar podem estar influenciando nos resultados consolidados nas contas nacionais, bem como desvirtuando os indicadores gerais de responsabilidade fiscal no quesito dívida pública.

Outra evidência trazida pelo Gráfico 13 é quanto as disponibilidades de caixa: no caso de Goiás, por exemplo, foi demonstrada a insuficiência de caixa para fazer frente às despesas obrigatórias de caráter continuado, como a quitação da folha de dezembro/2018 que somente no mês de julho/2019 terminou de ser paga, e cobertura de inscrições a título de restos a pagar, bem como déficit da conta única em função de mascaramento institucional, embora tecnicamente validados por diplomas jurídicos em vigor, dos resultados financeiros.

Não obstante o liame lógico supra tecido, Goiás fecha o primeiro quadrimestre de 2019 com elementos contábeis para deduções da dívida bruta: tais verificações somam-se as evidências anterior e amplamente discutidas no capítulo II de que as incongruências acumuladas ao longo do tempo, na sobreposição de institutos e diplomas jurídicos de direito financeiro, conduzem a resultados explicitados nos demonstrativos contábeis e fiscais que induzem ao erro dos gestores, bem como compromete seriamente a compreensão dos cidadãos quanto aos resultados dos governos, implicando numa prática deficitária de *accountability* governamental e num ciclo não virtuoso deste para com o controle social.



**Gráfico 13 – Deduções da dívida consolidada bruta (1º Quadrimestre/2019)**



**Fonte:** STN (BRASIL; 2019b).

O novo PEF nacional a ser instituído na conversão em lei do PLC nº 149/2019, em seu artigo 2º declara o objetivo<sup>367</sup> de promover o reequilíbrio fiscal e melhoria da capacidade de pagamento dos entes subnacionais estados, municípios e Distrito Federal, concedendo novo auxílio financeiro àqueles que desejarem pactuar em seu regime, favorecendo empréstimos com garantia da União, tendo por contrapartida não as tradicionais contragarantias estabelecidas a partir da capacidade de pagamento estabelecida em percentual da RCL para e limite do montante do endividamento a partir de percentual da RCL, mas do cumprimento de três dentre oito exigências definidas no artigo 2º do citado PLC.

<sup>367</sup> No mesmo sentido, a Exposição de Motivos (EM) nº 00119/2019 do Poder Executivo federal, que instrui a missiva do PLP nº 149, de 2019, aponta como principal objetivo do novo PEF conferir sustentabilidade fiscal aos entes federados, tendo como efeito reflexo a execução das legalmente estabelecidas políticas públicas voltadas aos cidadãos, bem como promover o crescimento da economia, reconhecendo que as renegociações passadas de dívidas dos entes subnacionais com a União não conduziu a uma solução estrutural para o endividamento.

Dentre as exigências supracitadas, pode-se destacar as constantes no §3º do artigo 2º do citado diploma legal: i) autorização para privatização de empresas com a finalidade de utilização dos recursos arrecadados para o abatimento de passivos; ii) redução de, no mínimo, 10% de incentivos ou benefícios de natureza tributária que impliquem em renúncias de receitas; iii) revisão do regime jurídico único dos servidores, de modo a suprimir benefícios e vantagens não previstas no regime jurídico dos servidores da União; iv) instituição de regras para limitar o crescimento das despesas correntes à variação do IPCA (teto de gastos); v) eliminação de vinculações de receitas de impostos não previstas na Constituição e de vinculações que excedam aos limites previstos na Constituição; vi) criação de uma unidade de tesouraria, de modo a implementar uma gestão financeira centralizada junto ao fisco estadual ou municipal, que estabelecerá as condições de movimentação dos recursos recebidos; vii) adoção de reformas e medidas estruturantes na prestação do serviço de gás canalizado, com vistas a desempenhar boas práticas regulatórias; e viii) contratação de serviço de saneamento básico pelo modelo de concessão, conforme definido na Lei nº 8.987, de 1995 e, quando houver companhia de saneamento, definir processo de desestatização.

### **3.5. A escolha administrativa e a gestão da responsabilidade fiscal**

A reflexividade administrativa refere-se à capacidade do aparato do estado – por meio de seus agentes - efetuar autoanálises, bem como investigar as interações internas e suas interdependências de modo a desenvolver métodos eficientes para atender a seus interesses e necessidades, ou mesmo a possibilitar a sua autolimitação.

A promulgação da Lei nº 8.429/1992, denominada Lei da Improbidade Administrativa, resultou de iniciativa do Poder Executivo para atender aos preceitos constitucionais da moralidade pública e da probidade administrativa como vertente do



princípio republicano fundante da Carta Magna que traz, conforme analisa Amorim-Junior, (2017, pp.59-60), um complexo sistema de controle, fiscalização, responsabilização e representatividade, gerando um regime jurídico-constitucional aplicável aos administradores e gestores públicos, traçando as diretrizes de sua atuação e, principalmente, mecanismos coercitivos para sua observação.

A supra referida lei atua na defesa do patrimônio público, com fortes aspectos do direito administrativo sancionador, protege interesses transindividuais, estando alinhada com a Lei da Ação Civil Pública e, em conjunto com alguns aspectos do Código de Defesa do Consumidor, estabelecem um arcabouço processual próprio de tutela coletiva, com natureza civil. A tais mecanismos somam-se posteriormente alguns específicos de controle e coerção eminentemente administrativos, tais como os introduzidos pela LRF.

Ao se propor estudar a modelagem de incentivos constantes das normas de direito financeiro da gestão da responsabilidade fiscal<sup>368</sup> com o fito de verificar sua suficiência da evitar a fragilização da situação patrimonial do ente subnacional estado, pode-se intensificar a motivação a partir das reflexões de Moe (1990, pp.237-238) de que “os legisladores constroem com prazer, peça por peça, uma burocracia que não faz qualquer sentido como um todo organizacional”. Assim sendo, o resultado, a partir de qualquer análise racional é o que o citado autor denomina de “pesadelo institucional” (*op. cit.*).

A célebre *Hubble hypothesis*<sup>369</sup>, invocada muitas das vezes de forma descontextualizada, remete a interpretações das possibilidades de organização do

---

<sup>368</sup> Notadamente a modelagem constante da LRF e de normas incertas no arcabouço do direito financeiro.

<sup>369</sup> Traduzida habitualmente pelos contratualistas liberais – possivelmente em face de um inconsciente ou intencional repúdio a dubiedades de efeitos conotativos menos nobres – como hipótese do populacho.

aparato do estado que não coadunam com o regime constitucional brasileiro<sup>370</sup>. E isso em decorrência natural a aplicação de seus pressupostos, paradoxalmente pinçados do contratualismo do século XVII e do liberalismo clássico conservador: i) o estado natural só termina pela vitória do instinto de conservação; ii) o contrato social conduz a formação de um estado que põe fim à desorganização do estado natural; iii) o indivíduo é melhor compreendido em suas relações institucionais e sociais a partir da perspectiva de *homo economicus*.

À primeira vista, os pressupostos da sobredita hipótese do populacho seriam respaldos para a aplicação sem reservas de seus corolários, pois se funda em pré-conceitos racionalistas<sup>371</sup> e concebida numa abordagem da escola das relações humanas da ciência da administração.

Não obstante o lime lógico tecido acima, a mescla da interpretação contratualista hobbesiana de uma guerra de todos contra todos, esposada pela escola clássica da ciência da administração, remete<sup>372</sup> a instituição necessária de um estado forte, no qual a supremacia do interesse público se confunde com os interesses da administração e, portanto, *a priori*, não conduz a um liberalismo democrático.

A abordagem acima não tem por corolário um mercado concorrencial ideal, fundado e dependente da estruturação da sociedade política<sup>373</sup>, mas a primazia do estado sobre o indivíduo, a precedência daquele sobre a sociedade civil<sup>374</sup>, a qual

---

<sup>370</sup> Quando interpretado a partir da teoria do estado republicano.

<sup>371</sup> Na sua defesa Mayo (1945, p.40) traça um liame lógico aceitável, sob os aspectos meramente hermenêuticos; pois se a "a sociedade natural constitui uma horda de indivíduos desorganizados" e "[...] todo indivíduo age de maneira calculada a fim de assegurar sua preservação e seus próprios interesses", é razoável a adoção de uma perspectiva racionalista do homem que optou pelo fim do estado natural e, assim, entender que "[...] todo indivíduo pensa logicamente, utilizando ao máximo suas faculdades, para a consecução de seus objetivos".

<sup>372</sup> Quando aplicada à organização do aparato do estado.

<sup>373</sup> Como defende as correntes contratualistas liberais.

<sup>374</sup> Inclusive na estruturação lógico-conceitual.

somente teria condições de surgir a partir da sua custódia. E, em face no *Covenant*<sup>375</sup>, passaria a ter não só a primazia, mas a exclusividade do uso da força e violência na consecução de seus objetivos.

Dito nos termos acima, poder-se-ia imaginar que a hipótese do populacho não poderia ser decorrência de liames lógicos com repercussões filosóficas, sociológicas, administrativas e políticas que pudessem se inserir nas fronteiras do contratualismo, mas é um dos liames lógicos possíveis ao buscar alternativas ao pressuposto estado de natureza, no qual, segundo a abordagem de Hobbes (1962, pp.98-102 e 130-132), não haveria garantias de sobrevivência por mais forte e poderoso que fosse um dado indivíduo, pois até o mais fraco poderia, em dadas circunstâncias que aleatoriamente o favorecesse, pôr termo violento à sua existência.

A partir da opção pela inversão hobbesiana que apregoa a prevalência do estado sobre a sociedade civil<sup>376</sup>, pode-se invocar hipóteses racionalistas, que em certa medida fundamentam a estrutura hierarquizada das organizações, conduz a um corolário de estado não democrático ou de uma democracia com as distorções delegativas. Assim é que essa inversão é uma das principais razões de reservas da teoria do estado republicano para com o uso indiscriminado dos corolários racionalistas, embora reconheça o valor de seu ferramental teórico quando aplicado a partir e sob o controle de um equilíbrio específico dos fundamentos liberais, socialistas e democráticos.

Considerando-se portanto que a LRF em si teve como abordagem base a teoria do estado republicano, enquanto outras normas de direito financeiro se estruturaram em perspectivas racionalistas, é natural que se verifique conflitos conceituais que se desdobram em interpretações de aplicação de dispositivos,

---

<sup>375</sup> Pacto ou contrato social, na espécie, sob a perspectiva de ato fundante do leviatã estatal.

<sup>376</sup> Se essa for a opção de abordagem ao invés de utilizar a rousseauiana, por exemplo.

mensurações de resultados e subsunção ou não do ente federado e/ou do gestor nas hipóteses coercitivas.

A formulação de modelagens lógicas que precedessem ao processo legiferante poderia ser uma opção como prevenção às disfunções observadas no conjunto de incentivos que se observa no procedimento de elaboração das políticas, permitindo assim sua adaptação para englobar também a sistemática da efetivação de tais políticas. Para Winkler, (2010, p.131), os modelos disponíveis de análise pecam ao não averiguar os aspectos positivos e negativos de grande parte das proposições apresentadas, o que não permite assumir a confiança e a generalidade que possuem, especialmente por não serem empiricamente testados antes de sua formulação normativa; embora a teoria dos jogos e a teoria da opção pública possam ser testadas, as teorias institucional e de grupo raramente são submetidas a exames.

Na aferição das abordagens lógicas das restrições e coerções estabelecidas nas normas de direito financeiro que comandam a gestão da responsabilidade fiscal pátria, em especial quanto a LRF, pode-se iniciar por trilhar o caminho já percorrido para fins mais gerais por Santana (2010, p.157) que, ao analisar *payoffs*, pondera – considerando seus efeitos em diversos modelos - que suas perspectivas devem ser alteradas enquanto objetivos, para serem encarados como restrições. É nesse contexto que surge a teoria dos critérios múltiplos de decisão (MCDM, da sigla em inglês), justamente porque as soluções satisfatórias são privilegiadas em detrimento dos resultados maximizadores.

A avaliação da utilidade dos modelos de indicadores e conteúdo coercitivo, segundo Dye (2010a, pp.126-127), devem se dá com aferição de quanto os critérios estabelecidos possuem capacidade de objetivar e sintetizar a política, permitindo uma análise mais clara de sua atuação, considerando ainda a capacidade que possuem de identificar o que é realmente importa e que possa ser observado em concreto, desde que promova a operacionalização do sistema, orientando a pesquisa e a

investigação e trazendo explicações às políticas públicas, devendo essencialmente contribuir com algo que seja apreciável no desenvolvimento dos estudos.

O retorno da avaliação dos métodos – traduzidos na modelagem de gestão fiscal adotada no Brasil pela comparação dos indicadores com limites previamente definidos - também poder ser considerada uma característica importante na diferenciação deles. Enquanto para o método racional compreensivo uma avaliação positiva depende da congruência entre os objetivos e as ações necessárias para atingi-los, para o método das sucessivas comparações, a avaliação positiva depende unicamente da aceitação da decisão, não dependendo da discussão sobre a sua adequação à solução do problema (Lindblom, 2010a, pp.169-171).

A abrangência da análise que embasa o processo decisório varia de um minucioso e detalhista processo de levantamento de informações, no método raiz, que muitas vezes é impossível de se realizar, tendo em vista os custos e o número de variáveis, que acabam gerando uma quantidade maciça de dados, chegando, no modelo da comparações limitadas – ramescência - a uma simplificação sistemática que visa apontar as diferenças proporcionais às políticas já implementadas, reduzindo assim a amplitude da investigação, atentando-se às particularidades que a diferencia da anterior (Lindblom, 2010, pp.171-172). Pode-se analisar tal propriedade à luz das formas de poder vigentes, constatando que as democracias atuam basicamente através de ajustes pontuais, sem alterar significativamente as políticas, buscando a efetividade máxima das ferramentas disponíveis, dado a sua indisponibilidade de meios para o levantamento detalhado para uma modificação sistêmica (*ibidem*, p.173).

A opção pelos meios empíricos e pragmáticos, segundo Lindblom (2010a, p.177), trazem maior confiança ao administrador do que estudos teóricos, que por vezes se revelam limitadas para a formulação das políticas públicas, pelas mesmas razões já analisadas em relação ao modelo racional compreensivo, dependendo ainda de complementação pela sistemática comparativa. Há, no entanto, que se considerar

falhas intrínsecas aos citados meios, sendo um dos mais relevantes a ausência de proteção interna a todos os valores, além da possibilidade de perda de opções que não foram ventiladas ao longo do processo sumário de decisão.

Pode-se considerar a conveniência e superioridade de tal ferramental metodológico supra delineado, diante de questões complexas, além do que sua familiaridade, ainda que inconsciente, pelo administrador evita o surgimento de suspeição sobre a sistemática que ele visou estudar (*ibidem*, pp.178-179). Em muitas das normas de direito financeiro pátrio verifica-se modelagem que se amolda à tal descrição, em especial quando verificado os sucessivos ajustes de bases de cálculo e composição e/ou interpretação dos indicadores da gestão da responsabilidade fiscal.

Dennis (2010, pp.208-209) vislumbra um “encurralamento teórico” que corresponde ao fato de os modelos propostos para uma avaliação da eficiência, eficácia e efetividade das políticas pública – dentre as quais pode-se destacar as de gestão da responsabilidade fiscal - não serem aplicáveis em países em desenvolvimento; pois as condições de desenvolvimento social deles não abrangem os requisitos para a implementação tanto do incrementalismo, que exige a aceitabilidade geral sobre a realidade da condução do problema em um prazo relativamente longo, quanto do modelo racional-compreensivo, que demanda a disponibilidade de grande número de informações.

Pelo supra exposto, em relação nações em estágio intermediário de desenvolvimento – tais como o Brasil - seria necessário a formulação de um modelo geral de formulação<sup>377</sup> de políticas públicas que leve em consideração pressupostos,

---

<sup>377</sup> A partir de contexto dialético aplicado ao planejamento das políticas públicas, tal como a de gestão da responsabilidade fiscal a partir de metas fiscais e instrumentos legais de planejamento (planos decenais, plano plurianual, diretrizes orçamentárias e orçamento anual, no modelo brasileiro), Dennis (2010, pp.212-214) propõe identificar as possibilidades objetivas das políticas públicas que visam aprimorar a realidade social em busca dos padrões substantivos do ordenamento da vida humana. Para isso é necessário primeiro a identificação dessas possibilidades sob o enfoque de

como por exemplo, das sistemáticas exposições a crises fiscais e dos hiatos entre os direitos e garantias fundamentais assegurados, os recursos disponíveis e a dependência econômica externa.

É a partir do contexto supra delineado que se apresenta a necessidade de uma redefinição do pensamento lindblomiano para sua aplicação na modelagem de gestão de responsabilidade fiscal pátria, em face justamente nos pontos que tal abordagem tradicionalmente ignora, propondo, por exemplo, que o desenvolvimento se dê com base numa racionalidade substantiva e a consideração do mercado como apenas um entre os vários agentes capazes de prover marcos institucionais e conceituais para a formulação das políticas públicas.

Pode-se considerar que a teoria de Lindblom busca suprir os vazios deixados pela incapacidade humana de atender todos os requisitos do modelo racional-compreensivo, buscando uma melhor forma de se aproximar do conhecimento sinóptico inatingível. Contudo, esse ideal não se preocupa com aquelas presunções que podemos esperar diante do conhecimento dos fatos, também denominada de possibilidades objetivas, sendo certo que para que se antecipe seus acontecimentos é necessário participar da realidade em que se desenvolvem (contextualismo dialético).

Assim como Lindblom, Etzioni (2010b, pb. 233-245) revisou sua própria obra anos depois. Seu reexame pode se iniciar com o reconhecimento de que a sondagem mista é um modelo decisório em que a decisão fundamental é hierarquicamente superior às decisões fundamentais. Seu sistema busca a reunião das informações, sua avaliação para desaguar na decisão, explanando ainda de que

---

todos os agentes envolvidos, permitindo assim que o formulador das políticas públicas aloque os recursos de maneira de desenvolver as relações dentro dos diversos grupos sociais e entre eles. Deve-se buscar o fortalecimento das relações humanas no contexto societário, além da realização pessoal de seus integrantes, permitindo, através da redistribuição de riquezas, a autossuficiência econômica, resultante do distanciamento, até certo ponto, entre participantes e o mercado.

modo os recursos serão alocados entre seus diversos níveis. Isso se desdobra numa sistemática mais estratégica que o incrementalismo e menos exaustiva que o racionalismo. Todos os modelos apresentados designam abordagens positivas e normativas. A primeira por descrever a atuação efetiva dos atores do processo decisório, enquanto a segunda por apresentar a disciplina em que as decisões devam ser tomadas, sendo a abordagem mista, uma visão progressista, dada a sua capacidade de se adaptar ao contexto em que se insere que não se vislumbra em outros modelos. O empirismo de todo modelo normativo é questão sempre repisada pelos estudiosos de modelagens coercitivas - ao defenderem suas teorias – quanto a gestão de dada política pública, pois essa variedade de pensamento é reflexo das inúmeras visões gerais de mundo.

A sondagem mista, por todo exposto e dada a possibilidade de abarcar a complexa modelagem atual de gestão da responsabilidade fiscal no Brasil, se apresenta como mais ajustada ao presente estudo dos indicadores por possuir um apelo intuitivo e trazer certo grau de racionalismo ao mesmo tempo que permite a realização de medidas práticas mais imediatas no processo decisório, conquanto faça falta o levantamento das conversões dos inúmeros processos decisórios pelos modelos compostos, a fim de evidenciar os resultados práticos de cada um.

### **3.6. Planejamento das finanças públicas e a gestão da responsabilidade fiscal**

O ordenamento jurídico pátrio, impõem tendências ao menos aparentemente contraditórias aos resultados patrimoniais<sup>378</sup> esperados da gestão fiscal – aqui considerados seus diversos indicadores<sup>379</sup> e não apenas quanto ao nível

---

<sup>378</sup> Resultados contabilmente aferidos ou aferíveis, nos termos das normas brasileiras de contabilidade em vigor.

<sup>379</sup> Indicadores que podem ser preventivamente mensurados no decorrer dos ciclos de planejamento – tais como aqueles aferidos no sistema orçamentário-financeiro, a exemplo do nível de investimentos, de amortização da dívida e de comprometimento das receitas (corrente líquida e/ou



de endividamento - nos sucessivos ciclos de planejamento, contextualizados em seus respectivos cíclicos político-democráticos e macroeconômicos. Para compreender essas contradições aparentes e eventuais paradoxos estabelecidos no âmbito do direito financeiro quanto a responsabilidade fiscal, faz-se necessário delinear o cenário em que tais fenômenos são observados.

No atual cenário mundial, os Estados nacionais são cada vez mais ameaçados, pois a visão globalizada impõe uma reanálise dos três pilares clássicos da teoria estatal, muito embora não se negue efeito às possibilidades de distorções cada vez maiores que isto possa acarretar, onde se vislumbra que o papel brasileiro para evitar tais mazelas é relevante, mormente a questão se desdobrar precipuamente sob os campos econômicos e financeiros capazes de acentuar as desigualdades já existentes.

A discussão sobre a organização de um governo supranacional não se restringe ao direito internacional contemporâneo e muito menos com a concepção dos Estados nacionais. Poletti, (2009, p.299), por exemplo, ressalta que muito se pode buscar no direito romano para o embasamento a este sistema supranacional, dado a tolerância que o modelo romano possuía em relação àqueles que eram anexados aos seus domínios. Para a gestão da *res publica* por meio do *status rei publicae*, desenvolveu-se diversas estratégias ao longo da história, desde as experiências das democracias greco-romanas e, posteriormente, com a formação do estado nacional moderno, no contexto do renascimento cultural, revisto na era das luzes e, hodiernamente, em função de uma série de contingências, tais como o estágio implementação do capitalismo financeiro, a sociedade da informação, as definições e redefinições dos blocos político-econômicos internacionais, dentre outros. Planejar as

---

líquida real) com despesas correntes de caráter continuado e riscos fiscais – em harmonia com a contribuição incremental aferida no sistema patrimonial e contrapostas ao nível incremental de segurança patrimonial cujo ponto ótimo – possivelmente não atingível plenamente em face das externalidades – implicaria em condições favoráveis a plena efetivação das garantias ou proteção aos direitos constitucionalmente pactuados.

finanças públicas nesse cenário, tornou-se complexo e a exigir cada vez mais abordagens interdisciplinares e revisões periódicas de modelagens, aferição de resultados e seus instrumentos de controle.

Adentrando mais especificamente no planejamento orçamentário-financeiro do Estado, há que se considerar que toda movimentação estatal implica em imposição de custos de alguma natureza; eis a razão, por exemplo, de Sunstein e Holmes (1999, pp.43-44) proporem que sejam estudados não somente os custos de cunho financeiro, mas também aqueles compreendidos como custos de oportunidade que escolhas jurídicas impõem umas em detrimento das outras, tais como a modelagem dada pelo direito financeiro pátrio em face da gestão da responsabilidade fiscal.

A natureza dos direitos tutelados não os exime de tais importes, sejam aqueles que preconizam uma abstenção estatal, denominados de direitos negativos, ou os que, de outra maneira, legitimam seus titulares a exigí-los do Estado. Pelo supra exposto, para que se possa configurar a existência efetiva de um direito, deve-se verificar haver remédio jurídico adequado que permita sua proteção; o que, por sua vez, impõem a necessidade de um aparato institucional operacionalmente eficiente para tanto, surge como consequência disto um custo orçamentário para seu funcionamento.

Direitos<sup>380</sup> somente podem ser considerados como efetivos se houver uma maneira de exigir a atuação estatal para que sejam assegurados, de modo que a discussão passa inarredavelmente por questões de escolha pública que remete ao planejamento, execução, controle e avaliação de políticas públicas correlatas, dado a necessidade de recursos para sua efetivação. Galdino (2012, pp.188-196), a título de

---

<sup>380</sup> Compreendido – em raciocínio transita a meio caminho entre as ideias liberalistas, que vão desde a perspectiva hobbesiana a rawlsiana - como a materialização de condições de exercício, não são embasados unicamente em valores morais ou consequências da natureza humana.

exemplificação de raciocínios similares, ao analisar a obra de Sustain e Holmes destaca como os autores possuem a visão de que todos os direitos são positivos, isso resulta que a escassez de recursos econômicos impede a efetivação da gama de metas traçadas pela sociedade, sem impor sacrifícios de uns em detrimentos de outros.

Pode-se afirmar que direitos são a expressão de escolhas que revelam a valoração realizada pela comunidade através da definição de suas prioridades, encaradas como reflexos de seu pensamento; assim, o planejamento de políticas públicas são consubstanciações práticas da efetivação de direitos e as proporções de aplicação das disponibilidades e o rigor de seu controle expressão a maior ou menor valoração de dada sociedade quanto a determinado direito frente aos demais.

Pelo supra exposto, o início de um regime fiscal responsável influi diretamente sob a gestão das verbas na efetivação das políticas públicas, com maior enfoque ao planejamento das despesas obrigatórias de caráter continuado, grupo no qual se enquadram, de modo que sua implementação não pode comprometer o equilíbrio financeiro devendo apresentar uma estimativa trienal, além da respectiva origem dos recursos comprovando que não afetarão as metas fiscais através de uma compensação mediante corte de gastos ou aumento de receita (ABRAHAM, 2017, p.163).

Ressalte-se que empecilhos formais oriundos do direito financeiro devem ser interpretados de modo a conferir maior efetividades aos direitos esculpidos na Carta Magna<sup>381</sup>, de modo que o esforço conjunto entre órgãos de controle e do poder Judiciário deve viabilizar a consecução desta proteção.

---

<sup>381</sup> Não se mostrará lícito, contudo, ao Poder Público, criar obstáculo artificial que revele – a partir de indevida manipulação de sua atividade financeira e/ou político-administrativa – o arbitrário, ilegítimo e censurável propósito de fraudar, de frustrar e de inviabilizar o estabelecimento e a preservação, em favor da pessoa e dos cidadãos, de condições materiais mínimas de existência e de gozo de direitos fundamentais (ADPF 45/DF, Rel. Min. CELSO DE MELLO, Informativo/STF nº 345/2004), a significar, portanto, que se revela legítima a possibilidade de controle jurisdicional da invocação

É no contexto supra esboçado que a teoria dos jogos também se revela como modelo de estabelecimento de políticas públicas através da análise racional das opções disponíveis buscando o melhor prêmio, minimizando a perda máxima e maximizando o ganho mínimo. Não obstante, sua utilização se apresenta mais eficaz como instrumento de análise do que como guia prático na formulação de políticas, isto porque nem sempre as alternativas são evidentes e tão pouco o valor do prêmio seja conhecido em um ambiente político, embora se revele eficaz para dirimir situações de crise. (Dye, 2010a, pp.119-120)

Numa perspectiva ligeira, mas significativamente diferente da teoria dos jogos, a teoria da opção pública compreende que os atores políticos buscam maximizar seus benefícios pessoais tanto em política quanto em mercado, agindo conjuntamente para legitimar as decisões que tragam resultados positivos a seu favor, o que diverge das proposições das ciências econômica e política, onde o *homo economicus* e *homo politicus* agem de formas isoladas.

Em que pese as evidentes vantagens da adoção dessa teoria – mesmo se manifestando como implicitamente utilizada em muitas das discussões, exposições de motivos e justificativas outras em processos legiferantes dos marcos legais da responsabilidade fiscal no Brasil – há que se considerar que ela aceita que somente o governo consegue atuar em áreas que o mercado falha, seja no fornecimento de bens a toda a coletividade, seja nas externalidades, *i.e.*, a existência de custos nas relações que não são compensados posteriormente (DYE, 2010a, p.121), o que não se ajusta perfeitamente ao modelo atualmente se desenha em tendências de transição da estruturação das relações entre sociedade política e mercado no Brasil, numa perspectiva de estado republicano.

---

estatal da cláusula da “reserva do possível” [...] (STF, RE 795749 AgR / CE, Relator, Ministro Celso de Mello, DJE: 29/04/2014).

O planejamento estratégico, enquanto metodologia simplificada de aplicação do núcleo essencial dos postulados da teoria da opção pública, apresenta-se como uma das opções mais comuns adotadas pelos entes federados em seu planejamento legal; remetendo a reflexão de que a questão da análise estratégica está intimamente relacionada ao método racional compreensivo.

A metodologia da análise estratégica se desenvolve como meio de contornar as dificuldades da complexidade institucional, por meio da utilização de uma análise parcial de toda a situação, servindo-se de estratégias para reduzir o número de variáveis permitindo assim uma aproximação da análise sinóptica, reconhecendo-se que esta deve ser tida como uma orientação, um norte a ser seguido e não propriamente um conjunto de metas rígidas.

Destaque-se que a utilização da análise estratégica permite melhores resultados do que a busca por uma análise sinóptica, especialmente em relação a problemas de elevada complexidade, que envolve um grande volume de informações (LIMDBLON, 2010b, pp.185-186)

A teoria da opção pública se depara em sua aplicação – muitas vezes - com grupos pequenos e bem estruturados que conseguem submeter os custos de suas benesses à maioria; pois, estas via de regra não contam com tanta coordenação, de modo que esta carência acaba por permitir cada vez mais a expansão dos poderes de políticos e burocratas. Isso – em extremos – pode conduzir ao desestímulo à atividade produtiva que é encarada como mantenedora dos privilégios da classe dominante. São tais forças que legitimam os *policymakers* a definirem o posicionamento oficial que serão levados ao ambiente externo e conforme a sua inserção, aceitação ou modificações que traz ao meio ambiente, recomeçar o ciclo, num mecanismo de *feedback*, para incidir uma nova pressão às estruturas decisórias (DYE, 2010a, pp.124-126).

Em larga medida, o liame lógico supra explicitado pode explicar as sucessivas alterações nas bases da política de gestão da responsabilidade fiscal brasileira nas duas últimas décadas, essencialmente por meio de uma evolução em sentidos oscilantes de interpretação de seus princípios e dispositivos normativos.

Se consideradas a dimensão esperada de alcance da gestão da responsabilidade fiscal a partir tanto do controle individualizado dos indicadores por unidades orçamentárias, consolidados em órgãos e entidades, para ao fim – por meio de rígidos parâmetros que permitirão a comparabilidade dos dados – sua aferição na consolidação das contas nacionais, remete aos modelos de *Public Expenditure Review* (PER); não obstante, essa pretendida amplitude – ainda não alcançada especialmente em função dos limites de comparabilidade das interpretações que resultam relativamente distintas praxes contábeis, como na adoção de distintas bases de cálculo com mesmos nomes e pretensos objetivos comuns - exige um levantamento volumoso de dados<sup>382</sup>.

Em que pese no caso brasileiro existir uma normatização geral comum para as fórmulas, as distintas interpretações normativas por órgãos judiciais e de controle administrativo impõe uma árdua busca acadêmica por indicadores neutros, derivados

---

<sup>382</sup> Em razão deste volume, a gestão de tais elementos através de um sistema de banco de dados é fomentada por diversos organismos a quem interessa a comparabilidade e o acompanhamento da gestão fiscal dos governos, a exemplo do Banco Mundial que fornece o sistema BOOST. Tal ferramenta permiti a coleta e compilação de dados de maneira simples e transparente, permitindo o acompanhamento por parte dos cidadãos, órgãos de controle e entidades da sociedade civil organizada dos gastos de todo o tesouro e de outros órgãos públicos. No Brasil o mecanismo foi implementado em Minas Gerais e no Rio Grande do Sul em 2012, permitindo o acompanhamento da gestão do orçamento e das despesas de tais entes, contribuindo ainda para o processo de planejamento plurianual da definição de metas e objetivos governamentais. Em harmonia a esse entendimento, Lienert (2015, pp.173-179) apregoa que a metodologia utilizada nestes dados atua de maneira centrípeta às áreas de análise, ou seja, é efetuada dentro das áreas e não relacionando umas às outras, de modo que a eficiência técnica é averiguada através da Análise Envolvória de Dados (*Data Envelopment Analysis* - DEA), permitindo a delimitação de uma fronteira de eficiência que será utilizada como referência para todas as unidades de um mesmo setor, mas além desses fatores objetivos, as PERs consideram também a estrutura institucional e como sua atuação pode, através de planejamento e incentivos, contribuir para o aumento da eficiência evitando a destinação de recursos a áreas indevidas.

das Estatísticas de Finanças Públicas (GFS) – comumente classificados por função e categoria econômica e de alcance relativamente limitado.

Uma análise intersetorial – dado as recentes bases de comparabilidade que vigorarão para os demonstrativos contábeis no setor público ainda a partir de 2021 no Brasil<sup>383</sup> - é trabalhosa de ser efetuada em virtude da dificuldade de redução a indicadores com significações quantitativas e qualitativas comuns, sendo preferível que a verificação se dê intrasetorial, permitindo pontuar as informações que demonstrem as ineficiências, o excesso de pessoal, investimentos ineficazes ou subfinanciamentos.

Na perspectiva ofertada ferramental metodológico também presente na modelagem de determinados dispositivos do direito financeiro brasileiro, as Pesquisas de Rastreamento do Gasto Público (*Public Expenditure Tracking Surveys* – PETS), por exemplo, visam identificar a eficácia do dispêndio financeiro, rastreando os pontos de fuga dos recursos ao longo de toda a estrutura administrativa, desde o nível estratégico até o operacional, indicando os locais de perdas e aqueles com potencial para tanto. Contudo, apesar da sua significativa contribuição, os insumos para sua elaboração são elevados.

Por sua vez, em modelagem também presente na análise de resultados fiscais, tais como os das metas fiscais, metas dos programas dos PPAs, dentre outros instrumentos legais de planejamento público no Brasil, a Análise de Incidência de Benefícios (*Benefit Incidence Analysis* – BIA) traz uma sistemática que permite averiguar de que modo os recursos são distribuídos entre os estratos sociais, para que então se verifique a equidade de sua alocação e se esta atende às necessidades sociais, evitando que grupos abastados se beneficiem de maiores volumes de

---

<sup>383</sup> A exemplo dos parâmetros de demonstrativos contábeis consolidados constantes da NBC TSP 17, de 18 de outubro de 2018, como decorrência da *vacatio legis* estabelecida para muitos das normas contábeis brasileiras que traduzem a convergência aos padrões internacionais.

recursos quando possuem condições suficientes para seu próprio desenvolvimento. Nesse sentido é que Lienert (2015, pp.180-186) diferencia a PER da revisão da despesa com base no argumento que estes diferem em pontos cruciais. Enquanto aquelas se destinam a fornecer elementos aos formuladores de políticas de maneira prévia, a revisão de despesas busca a mudança durante o curso do processo, especialmente em relação à elaboração do orçamento para as políticas já implantadas.

As PERs, embora tenham uma visão panorâmica, dedicam-se a setores delimitados, enquanto as revisões analisam todo o conjunto das despesas. A característica analítica de uma PER a desvincula do orçamento anual, tendo em vista que sua natureza crítica sugere alterações de médio e longo prazo para melhora na eficiência, o que não ocorre com as revisões de gastos que visam alterá-lo no exercício seguinte, por isso não fazem uso de tantos modelos analíticos e de dados quanto aquelas. Por fim, as PERs sugerem mudanças nas políticas de gastos estatais, trazendo um estudo de baixa recorrência, enquanto a revisão tem por escopo sugerir cortes de financiamentos e se renova ciclicamente.

Lindblom (2010b, p.186-187) traz a análise estratégica para o centro da sua teoria, de modo que o incrementalismo desconexo se desdobra como uma de suas espécies, que, quando bem empregado, produz ganhos significativo no esforço analítico dos especialistas, pois se desenvolve com escopo ao combate às completudes formais, que pouco realizam. Há que se reconhecer a existência de uma contestação válida a este método, não porque deva ser substituído por uma análise sinóptica, mas por existirem modelos melhores.

É possível afirmar que nenhuma análise esgotará todas as interações de seu objeto, havendo inclusive o risco da desvalorização ou até mesmo da negligência em relação a pontos que poderiam contribuir fortemente para o desenvolvimento da política pública, sendo este risco ainda maior conforme cresce a quantidade de relações existentes, o que se revela potencialmente perigoso em casos de grande



complexidade, onde a análise sinóptica jamais será exaustiva. Por essa razão, propõe-se a ponderação entre um modelo em que a incompletude é acidental e resultante da própria metodologia (análise sinóptica), em face de uma em que as lacunas são buscadas e planejadas (incrementalismo desconexo).

A qualidade das PERs está ligada a congruência de fatores decisivos desde a sua elaboração são, seguindo a classificação de Lienert (2015, pp.200-204): i) a atualidade e a confiabilidade das informações; ii) a análise adequada através das inúmeras técnicas postas à disposição; iii) corpo técnico especializado no manejo das informações; iv) parâmetros internacionais que permitam a comparação; v) oportunidade no momento da elaboração do estudo; vi) diálogo com outras organizações e entidades da sociedade civil.

A observância dos aspectos supra expostos permite a elaboração de um estudo rico e capaz de fornecer ponderações adequadas e precisas em busca da melhora na eficiência do gasto público, mas isso depende ainda de fatores como a resistência institucional às medidas sugeridas, bem como a tangibilidade destas proposições, destacando-se ainda que a aceitação ocorre de maneira mais fácil quando a iniciativa do estudo parte e é executado pelo país.

### **3.6.1. Planos decenais, PPA, LDO, LOA e a materialização de políticas**

Souza (2006, p.28) e Secchi (2012, pp.17-18), classifica as políticas públicas<sup>384</sup>, tendo como critério o impacto esperado na sociedade, subdividindo-a em quatro vertentes, quais sejam:

---

<sup>384</sup> Compreendidas no enfoque financeiro, a exemplo do argumentado por Silva (2012, pp.29-30) ao analisar as vinculações constitucionais e legais como políticas públicas setoriais, quando atreladas a setores específicos da economia - podendo ser financiada através de recursos extra orçamentários - e as políticas públicas instrumentais, através das quais o estado utiliza-se de suas ferramentas para atingir determinados objetivos, o que implica no uso de recursos públicos diretamente.

I. Políticas públicas distributivas, aquelas que destinam benefícios a grupos ou regiões específicas em detrimento do todo social, devido à limitação de recursos. Como exemplos dessa atividade, Secchi (2012, p.8) cita os incentivos fiscais concedidos a pequenos empreendedores como escopo na geração de emprego e renda, políticas de transferência de renda. Vale destacar que esta vertente se encontra sob a ameaça eminente de ser utilizada de maneira eleitoreira em ações com escopo de clientelismo, assistencialismo, entre outros influxos maculados.

II. Políticas regulatórias, quando disciplinam a atuação da sociedade prioritariamente através dos *policymakers*, da administração pública e burocrática, sendo facilmente identificável na atuação das chamadas agências reguladoras.

III. Políticas redistributivas, atingem uma quantidade considerável de indivíduos impondo-lhes “perdas concretas e no curto prazo”, ao passo que levará a “ganhos incertos e futuro” para outro feixe social (SOUZA, 2006, p.28), há uma realocação dos recursos de um grupo para outro, possuem pretensão universal, daí podem ser englobados as políticas tributárias.

IV. Políticas constitutivas, de visão mais programática, traçam as linhas gerais pela qual devem ser desenvolvidas as demais políticas e se encontram num nível superior às demais, destacando-se aquelas que trazem a distribuição de competências e separação de poderes.

Sob os fundamentos supra delineados, faz-se necessário na fase de elaboração a adoção de metodologia para a o desenvolvimento das atividades e a consequente apuração de resultados, o que recebe o nome de ciclo de políticas públicas; o ciclo do Plano Plurianual funciona – nos termos descritos - como um conjunto relativamente articulado de políticas públicas setoriais e instrumentais cuja metodologia de elaboração converge em larga medida com a do planejamento estratégico, com ritos de participação democrática formalmente estabelecidos, parâmetros, regionalização de aplicações e indicadores de resultados elaborados a partir de uma lógica incremental desconexa.

A primeira das etapas acima citadas está no levantamento das questões que o governo pretende resolver, são aquelas matérias eleitas como questões e que merecem a atenção do poder público, passando a integrar a agenda de políticas públicas<sup>385</sup>, sendo definidas através de uma dinâmica multidisciplinar que leva em consideração processos político e sociais, bem como circunstâncias que escapam ao controle estatal (SECCHI, 2012, p.36).

Após a etapa de planejamento do conteúdo de políticas e dimensionamento de suas prioridades, são construídas as alternativas para a solução das questões quanto à motivação dos atores à promoção dos resultados esperados, tendo por base a possibilidade de resolução de diversas maneiras diferentes, onde Secchi (2012, pp. 37-39) aponta quatro maneiras para indução ao comportamento objetivado: i) premiação, estimulando ações determinadas através de estímulos positivos; ii) coerção, mediante estímulos negativos; iii) conscientização, utilizar-se do senso de dever moral dos indivíduos para determinar seu comportamento, através da construção ou do resgate de tais valores; e, iv) soluções técnicas, busca induzir o comportamento de maneira indireta através de métodos práticos.

Pode-se utilizar, a aferição qualitativa quanto às alternativas que podem ser incrementais, as quais não apresentam grandes alterações ao estado da questão levada à agenda estatal, ou fundamentais, quando alteram significativamente a situação, todavia, dado à complexidade de seu mecanismo, que trazem, além de risco político aos instituidores, uma necessidade de análise minuciosa de suas consequências, há uma predileção em função daquela, que possuem um grau

---

<sup>385</sup> Souza (2006, p.36), como exemplo da complexidade e variabilidade de entendimento quanto ao termo, sintetiza os elementos principais das políticas públicas como sendo um conjunto abrangente de ações, que vão além de normas jurídicas, realizadas de maneira intencional pelo estado, objetivando o alcance de certas metas formuladas através do entrelaçamento do ideário dos diversos atores sociais, tanto formais quanto informais, e materializados através da ação governamental, que produz impactos em curto prazo, embora sua intenção deve ser percebida ao longo prazo, devendo ser traçado um paralelo entre propósitos e resultados.

razoável de certeza de sua efetividade, bem como implicarem em um menor custo. Neste aspecto, as ferramentas das políticas públicas, de acordo com a origem dos recursos utilizados para sua implementação, poderão ser diferenciadas por se utilizarem de instrumentos privados, ou públicos.

Realizada a formatação das políticas, seus indicadores de eficiência, eficácia e efetividade, bem como os instrumentos motivacionais (ou coercitivos), a fase de planejamento passará a tratar da tomada de decisão, devendo levar-se em consideração, segundo Secchi (ibidem, p.45), os obstáculos e falhas observados através de processos analíticos estruturados, sob uma perspectiva de planejamento da ação estatal para, por fim, equacionar meios e fins através de modelos de racionalidade que podem ser: a) racional, quando tenta minimizar as variáveis em busca de uma certeza na maximização dos resultados, porém este exige uma quantidade significativa de dados para promover a certeza buscada no processo decisório e que muitas vezes não podem ser providenciadas no estreito período de deliberações; b) incremental, no qual se busca meramente alterações pontuais nas novas propostas quando comparadas ao resultado das ações anteriores; e, c) “lata de lixo” (*garbage can*), apresentado por Souza (2006, pp.30-31) como aquele em que as ações são determinadas pelas vontades institucionais e não pela necessidade de resolução em si, a gama de necessidades não seriam analisadas com cautela, mas dependentes das soluções que os *policy makers* possuem no momento. A modelagem de gestão da responsabilidade fiscal no direito financeiro brasileiro adota em disposições diversas os dois modelos.

Agum, Riscado e Menezes (2015, pp.28-29) apontam o início da implementação da política pública – ou novo ciclo de seu planejamento, especialmente se considerada a vigência do princípio da continuidade aplicado à contabilização dos fatos e atos do setor público - como etapa sujeita mais a entraves dos fluxos da atividade política, que em relação a questões técnicas e/ou administrativas propriamente ditas. Nesse sentido Secchi (2012, pp.46-47) utiliza-se

de modelos de implementação próximos aos preconizados originalmente por Sabatier (1983, *passim*), denominados de *top-down*, possuindo momentos bem delimitados entre tomada de decisão e implementação; nitidamente políticos e administradores atuam em momentos distintos.

Outro modelo defendido pelos supracitados autores é o *bottom-up*, que permite uma estrutura mais dinâmica entre burocratas e demais atores na busca pela efetivação das políticas públicas. Quanto ao primeiro há maiores possibilidades de desvirtuação do intento da respectiva ação, o que concebe a classe política a possibilidade de centralizar a culpa<sup>386</sup> pelo fracasso e socializar os eventuais sucessos, porém permite avaliar com mais certeza os erros cometidos por parte da administração, de outro modo o segundo modelo busca uma visão pragmática da política, esmiuçando as falhas na sua elaboração, buscando dar contornos efetivos a ela. O modelo brasileiro se ajusta mais ao *bottom-up*, quando comparado aos padrões internacionalmente estabelecido de gestão e registros contábeis dos fatos e atos da administração, base a partir da qual se estabelece mecanismos de aferição qualitativa e quantitativa da gestão da responsabilidade fiscal.

O planejamento das políticas públicas no Brasil se dá essencialmente em processos legiferantes, com ritos próprios e responsabilidades tituladas por autoridades específicas que vão desde a apresentação de projeções a partir de notas técnicas, organização de audiências públicas, consolidação de proposições setorializadas e de distintos Poderes e órgãos autônomos, estratificado em longo, médio e curto prazo, representados especialmente por meio de planos setoriais que se confundem muitas vezes com os via de regra decenais - tais como planos decenais nas diversas esferas de governo no âmbito da educação<sup>387</sup>, cultura<sup>388</sup>, segurança

---

<sup>386</sup> O que popularmente se denomina de bode expiatório, em caso de insucesso da política pública.

<sup>387</sup> Artigos 212, §3º, e 214, da CRFB.

<sup>388</sup> Artigos 215, §3º, e 216-A, §1º, da CRFB.

pública<sup>389</sup>, reforma agrária<sup>390</sup>, juventude<sup>391</sup>, dentre outros, mas também aqueles relacionados ao estabelecimento de ambientes regulatórios e o planejamento<sup>392</sup> de suas metas a longo prazo em ambiente de quase mercado - planos plurianuais (PPAs), leis de diretrizes orçamentárias (LDOs) e leis orçamentárias anuais (LOAs), respectivamente.

Num nível estratégico, destaca-se as diretrizes e metas gerais estabelecidas pelos planos decenais e/ou setoriais a longo prazo, somado aos ciclos de planejamento regionalizado quadrienal constante dos PPAs<sup>393</sup>, para posteriormente adentrar no nível tático consubstanciado nas LDOs<sup>394</sup> e, por fim, em nível operacional, o controle executivo por meio das LOAs<sup>395</sup> e regulamentação de execução orçamentária e financeira nos respectivos exercícios, destacando a regência do procedimento legiferante essencialmente pelo Decreto-Lei nº 4.320/1964,

Pode-se afirmar que, como disserta Bastos e Martins (1991, p.81), no direito financeiro brasileiro, a elaboração do PPA se consubstancia em formulação de metas de planejamento, permitindo dimensionar as pretensões, o perfil econômico das intervenções e investimentos, possibilitando a articulação os planejamentos do setor privado com as programações governamentais ou estabelecendo critérios próprios do desenvolvimento de suas atividades a partir da verificação das realidades

---

<sup>389</sup> Artigo 144, §7º, da CRFB e artigo 35, §1º, inciso II, do ADCT.

<sup>390</sup> Artigo 188, da CRFB.

<sup>391</sup> Artigo 227, §8º, inciso II, da CRFB.

<sup>392</sup> O artigo 174, da CRFB, textualmente prevê que enquanto “[...] agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado”.

<sup>393</sup> Artigos 35, §2º, inciso I, 74, inciso I, 84, inciso XXIII, 165, inciso I, do caput, e §§1º, 4º e 9º, 166 e 167, §1º, da CRFB.

<sup>394</sup> Artigos 57, §2º, 62, §1º, inciso I, alínea ‘d’, 84, inciso XXIII, 99, §3º, 166, 169, §1º, inciso II, e §14, todos da CRFB.

<sup>395</sup> Artigo 165, inciso III, do caput, e §§5ºe7º, da CRFB.

locais. O rito legiferante estabelece que no primeiro ano do mandato se tramite, ainda no primeiro semestre, o projeto de lei do PPA, para sua vigência plena a partir do ano subsequente, mas já orientando naquele exercício a elaboração das diretrizes orçamentárias e orçamento anual do exercício subsequente. Assim sendo, tendo uma abrangência quadrienal, sempre se herda um ano de planejamento do governo decorrente do ciclo democrático anterior e lega um ano de planejamento para o mandato seguinte, em brinde ao princípio da continuidade do serviço público.

Com fundamento na legislação pátria, pode-se evidenciar algumas características do planejamento público a partir da lógica de orçamento-programa: i) relaciona de gastos e produtos; ii) define de metas especificando os objetivos e finalidades; iii) integra planejamento e orçamento; iv) efetiva a gestão de objetivos e finalidades apregoadas; v) evidencia resultado; vi) permite – ou ao menos deveria – a análise do financeiro em relação da execução física; vii) estabelece instrumentos de acompanhamento sistemático da programação e evolução de sua execução.

A formulação dos programas formalmente integrantes do PPA, se seguidas as diretrizes legais de sua elaboração, deve contemplar as diversas políticas setoriais de intervenção direta e indireta, definindo e regionalizando as suas metas, com o fito de favorecer a correção das desigualdades sociais e regionais. Tais programas podem ser verticalizados ou transversais, agregando ações e projetos que abarquem mais de uma função (saúde, educação, administração da justiça, segurança, etc.), sendo comum adotar-se no detalhamento de seu plano de ação, cujas correspondentes LOAs são expressões do cronograma físico-financeiro harmônico as diretrizes e metas anualmente atualizadas na LDOs, a lógica de gestão matricial ao vincular as dotações as unidades orçamentárias da correspondente estrutura administrativa.

Nos termos expressos na CRFB, em seu artigo 165, §2º, a LDO compreende metas e prioridades da administração, incluindo a macro previsão de despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, orientando a elaboração

da lei orçamentária anual, por meio de diretrizes gerais, dispondo inclusive sobre critérios para eventuais alterações na legislação tributária estabelecendo a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento.

A LRF, em seu artigo 4º, estabelece também que, além de atender os requisitos constitucionais, a LDO deve dispor sobre o equilíbrio entre receitas e despesas, critérios e formas de limitação de empenho quando evidenciada a frustração de receita ou a evolução de sua realização em desarmonia ao projetado para as competências mensais que compõem os bimestres avaliados nos Relatórios Resumidos de Execução Orçamentária (RREOs), bem como normas correspondentes ao controle de custos e de avaliação dos resultados dos programas do PPA financiados com recurso orçamentário e, ainda, outras condições e exigências para a transferências voluntárias de recursos a entidades públicas e privadas.

A LDO contém, obrigatoriamente, nos termos da LRF, anexo de metas fiscais anuais, projetados em valores correntes e constantes, tanto relativas às receitas quanto às despesas, resultados nominal e primário e, ainda, o montante da dívida pública, tanto para o exercício seguinte quanto para dois subsequentes. O citado anexo conterá ainda, quando obedecida plenamente as determinações legais: i) avaliação do cumprimento das metas relativas ao ano anterior; ii) demonstrativo das metas anuais, instruído com memória e metodologia de cálculo que justifiquem os resultados pretendidos, comparando-as com as fixadas nos três exercícios anteriores, e evidenciando a consistência delas com as premissas e os objetivos da política econômica nacional; iii) evolução do patrimônio líquido, também nos últimos três exercícios, destacando a origem e a aplicação dos recursos obtidos com a alienação de ativos; iv) avaliação da situação financeira e atuarial, tanto dos regimes geral de previdência social e próprio dos servidores públicos e do Fundo de Amparo ao Trabalhador, quanto dos demais fundos públicos e programas estatais de natureza atuarial; v) demonstrativo da estimativa e compensação da renúncia de receita e da margem de expansão das despesas obrigatórias de caráter continuado.



Além das metas fiscais dos três exercícios subsequentes, integram a LDO em anexo próprio, a descrição, quantificação e estratégias gerais de mitigação dos riscos fiscais; por força da LRF, em tal anexo serão avaliados os passivos contingentes e outros riscos capazes de afetar as contas públicas, informando as providências a serem tomadas, caso se concretizem.

Já a LOA, sendo de periodicidade anual tem por finalidade – como bem sintetiza Rezende (2007, p.516) – prover os recursos necessários para cada ação constante da LDO que, em seu conjunto, permitirão o atingimento tanto das metas fiscais constantes das diretrizes orçamentárias quanto as finalísticas constantes do PPA que, ao seu turno, devem também estar harmônicas àquelas estabelecidas nos planos decenais.

Nos termos constantes da LRF, em seus artigos 5º e 6º, o PLOA, além de ser harmônico ao PPA e LDO, conterá anexo com demonstrativo da compatibilidade da programação orçamentária com os objetivos e metas fiscais, bem como seu processo legiferante deve ser instruído com a exigência constitucional de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia e correspondentes medidas de compensação a renúncias de receita e ao eventual aumento de despesas obrigatórias de caráter continuado. Deve constar do PLOA, ainda, reserva de contingência, cuja forma de utilização e montante serão estabelecidos numa correlação matematicamente coerente com base na RCL e demais critérios constantes da LDO, visando fazer frente a eventual realização dos passivos contingentes e outros riscos ou eventos fiscais imprevistos.

Com vistas a permitir uma maior clareza e facilitar a comparabilidade e o acompanhamento, a LRF previu ainda que a LOA deve conter todas as despesas relativas à dívida pública, mobiliária ou contratual, bem como as receitas que as atenderão e estabelece, ainda, que a atualização do principal da dívida mobiliária refinanciada não supere o índice constante da LDO ou de legislação prévia e

específica, determinando que tais refinanciamentos constem separadamente na LOA e/ou em projetos de lei de crédito adicional. Evitando generalidades de difícil acompanhamento, a LRF veda a consignação no orçamento de créditos com finalidade imprecisa ou com dotação ilimitada. Na LOA as dotações para investimento se restringirão ao exercício a que corresponde, somente podendo estes se referir aos empreendimentos com duração superior a um exercício financeiro quando assim consignados no PPA ou em lei que autorize sua inclusão no mesmo.

Na execução do planejamento fiscal brasileiro é focado muito mais na execução orçamentária e financeira do que, por exemplo na gestão patrimonial ou dos atos e fatos de potencial repercussão patrimonial – por força do ordenamento jurídico pátrio e ao teor da convergência das normas contábeis brasileiras aos padrões internacional – anotados nas contas e notas do sistema de compensação.

É comum um certo desvirtuamento da lógica de planejamento e execução orçamentária e financeira, em face por exemplo de contingenciamento de recursos destinados originariamente para determinadas ações constantes de dados programas do PPA para atender prioridades políticas imediatistas, podendo implicar numa inviabilização do cumprimento das metas estabelecidas no planejamento estratégico, bem como – em dinâmica alertada Galiza (2014, p.14), dentre outros – promovendo conflitos de pretensões entre Poderes e órgãos autônomos. Assim é que, muitas vezes, se vê uma centralidade na elaboração da LOA - adotando-se metodologias de orçamentação, por exemplo – em detrimento das discussões escalonadamente estratégicas e táticas constante dos ciclos próprios de elaboração dos planos decenais, materialização em programas, ações e projetos quadrienais dos PPAs e táticas e metas constantes da elaboração das diretrizes orçamentárias anuais.

Assim, avaliação das políticas públicas no contexto do arcabouço normativo do direito financeiro brasileiro para a gestão da responsabilidade fiscal,

cujos marcos legais extrapolam a LRF<sup>396</sup>, deve considerar tanto as fases de formulação e quanto de implementação, que sofre largamente dos questionamentos resultantes das múltiplas variáveis aplicadas ou aplicáveis, conforme o objetivo da análise; isso pode diminuir a relevância institucional da análise técnica face ao caráter político aplicado num cenário em que o excesso de informações ou a complexidade dos indicadores não propiciam que os mecanismos de controle (interno, externo e social) sejam plenamente efetivos. Porém duas qualidades de variáveis se apresentam entre os critérios, sendo os *inputs*, que são os esforços utilizados na execução da ação, e os *outputs*, que seriam os resultados obtidos. Desta equação Secchi (2012, p.53), por exemplo, apresenta três consequências a se verificar em cada ciclo de avaliação: “o problema que originou a política é percebido como resolvido; os programas, as leis ou as ações que ativavam a política pública são percebidos como ineficazes; ou o problema perdeu importância”.

### **3.6.2 Receitas públicas e Estado republicano**

O Estado, compreendido explicitamente<sup>397</sup> como fruto de um pacto social, desempenha um papel imprescindível na organização social: seja em virtude de sua função estabilizadora – quando, por exemplo, atua para suprir as falhas de mercado no sistema econômico vigente – seja em função da expectativa da distribuição da jurisdição e do monopólio da força que, em tese, visam resguardar os bens jurídicos mais caros aos indivíduos e à coletividade.

---

<sup>396</sup> A Lei de responsabilidade fiscal foi introduzida no direito financeiro como um conjunto de instrumentos para conter os déficits públicos e endividamentos crescentes dos entes federados – em opinião de estudiosos da matéria como Giuberti (2005, p.7); no entanto, tal norma não se restringe a impor limites ao gasto público e crescimento da dívida, mas estabelece requisitos mínimos para a elaboração do planejamento orçamentário nos níveis estratégico, tático e operacional, bem como diretrizes para o acompanhamento de sua execução e controle de indicadores fiscais que estabelece.

<sup>397</sup> Vide Preâmbulo e artigo 1º, da Constituição da República Federativa do Brasil (CRFB/88).

A liberdade – num contexto de economia de mercado e cultura antropocêntrica - é um dos pilares centrais do sistema que se erige a partir de um Estado societário, sendo o tributo a principal forma deste se financiar. Assim, a superestrutura Estado pode ser compreendida como centro operador da força coercitiva do direito - sendo fundado num contrato social implícito ou num consenso das forças hegemônicas da sociedade civil – e se financia, em suas pessoas de direito público interno, essencialmente de receitas derivadas do poder de tributar.

Sobre a perspectiva do direito positivo, a receita para entidades de direito público, ou aquelas sujeitas mesmo que provisoriamente aos parâmetros da contabilidade pública, tais como as empresas dependentes, é disciplinada em seus aspectos mais gerais pelo Decreto-Lei nº 4.320/1964. Em seus aspectos mais específicos, sua disciplina se dá pelo Conselho Federal de Contabilidade, enquanto autarquia especial federal responsável pela convergência das NBCs aplicáveis ao setor público aos parâmetros internacionais de registros e demonstrativos contábeis, bem como pela STN por força do artigo 50, §2º da LRF – de forma provisória, enquanto não se implanta o conselho de gestão fiscal<sup>398</sup> – e artigos 48, §§2º e 3º, da LRF<sup>399</sup>, bem como, na perspectiva concorrente para o que não for norma geral de âmbito nacional, pelos demais entes federados concorrentemente ou suplementar e, em certas circunstâncias, em competência plena aos Estados, ao teor do que dispõe o artigo 24, incisos I e II do *caput* e §§1º ao 4º, da CRFB.

As receitas públicas - geralmente - são orçamentárias, em respeito ao princípio da universalidade, especialmente quando representarem disponibilidades ao erário; não obstante, existem entradas de recursos apenas a título contábil, de natureza compensatórias para permitir o fechamento da sistemática das partidas dobradas de registro, denominadas de receitas extraorçamentárias. Em respeito ao

---

<sup>398</sup> Previsto expressamente no artigo 67 da LRF, mas até recentemente não implementado.

<sup>399</sup> A partir da redação dada pela Lei complementar nº 156/2016.

princípio orçamentário supramencionado, as referências normativas à receita pública, bem como na jurisprudência dos tribunais superiores, referem-se as receitas orçamentárias; naturalmente, gera algumas controvérsias técnico econômicas e contábeis quando algum juízo ou corte de contas decide por utilizar a mesma referência para um significado mais geral.

As receitas orçamentárias têm por padrão uma sequência de etapas para sua realização, considerando o modelo orçamentário normatizado no Brasil: previsão<sup>400</sup>, lançamento<sup>401</sup>, arrecadação<sup>402</sup> e recolhimento<sup>403</sup>. Não obstante, deve-se considerar que nem todas as etapas são aplicáveis a determinadas receitas orçamentárias, podendo se dá arrecadação de receitas não previstas e/ou lançadas, como no caso de excedente de arrecadação a justificar um crédito adicional após já o recolhimento de dada receita, ou mesmo quando da ocorrência de doações para dados fundos.

---

<sup>400</sup> Nos termos do artigo 12, da LRF, e enquanto etapa que precede a fixação das despesas no âmbito do planejamento orçamentário, as previsões de receita devem observar as normas técnicas e legais, considerando os efeitos de “[...] alterações na legislação, da variação do índice de preços, do crescimento econômico ou de qualquer outro fator relevante e serão acompanhadas de demonstrativo de sua evolução nos últimos três anos, da projeção para os dois seguintes àquele a que se referirem, e da metodologia de cálculo e premissas utilizadas”.

<sup>401</sup> Enquanto constituição do crédito, ao teor dos artigos 142 e 150, do CTN, e artigo 53, do Decreto-Lei nº 4.320/1964, o lançamento é ato de repartição competente, próprio à verificar a procedência do crédito fiscal e da sujeição passiva, inscrevendo o débito correspondente à conta própria, podendo ser compreendido também procedimento que verifica a ocorrência de fato gerador da correlata obrigação.

<sup>402</sup> Corresponde à entrega por contribuinte ou devedor de recursos ao tesouro, seja por meio de agentes arrecadadores ou instituições financeiras devidamente autorizadas, devendo-se observar que é momento que vincula a receita à sua realização em dada competência mensal ou exercício orçamentário e financeiro, ao teor do que dispõe o artigo 35, do Decreto-Lei nº 4.320/1964. Essa disposição é uma das responsáveis pela realização da receita ser contabilizada em regime de caixa, promovendo alguns conflitos de interpretação na adoção do propalado e polêmico regime misto da administração pública.

<sup>403</sup> O recolhimento, por sua vez, é a etapa correspondente a transferências dos valores arrecadados para a pretendida conta única, em obediência ao princípio de unidade de tesouraria, ao órgão responsável pela administração e controle da arrecadação e pela programação financeira no correlato ente público, como dispõe o artigo 56, do Decreto-Lei nº 4.320/1964.

As denominadas receitas extraorçamentárias, quando aderentes ao ordenamento jurídico em vigor, são caracterizadas por serem temporárias; ou seja, o Estado é apenas um depositário desses recursos, sendo constituído um passivo exigível, mesmo sem autorização legislativa, tais como: depósito em caução, fianças, operações de crédito de curto prazo por meio de antecipação de receita orçamentária (ARO)<sup>404</sup>, emissão de moedas, dentre outras.

Deve-se considerar, em que pese o supra relatado, que mera ausência formal de previsão no planejamento legal, por meio da LOA, não desnatura o caráter orçamentário das receitas, a inteligência do artigo 57, do Decreto-Lei nº 4.320/1964, em função do ingresso financeiro nos cofres públicos fora das exceções das AROs.

Classifica-se as receitas orçamentárias, nos termos definidos por normas gerais da união constantes de atos infralegais e de uso obrigatório por todos os entes federados, permitindo-se desdobramento em níveis inferiores para eventuais atendimentos de necessidades próprias do plano de contas adotado pelo correspondente membro da federação brasileira.

Uma das classificações gerais que não consta de normas positivadas, mas é adotada no meio acadêmico, doutrinário e jurisprudencial, é a separação das receitas orçamentárias em originárias<sup>405</sup> e derivadas<sup>406</sup>.

Dentre as classificações gerais positivadas, encontra a das receitas orçamentárias por natureza, nos termos do artigo 11, §4º, do Decreto-Lei nº 4.320/1964, sendo seu conteúdo aberto delineado por normas de cada ente federado

---

<sup>404</sup> As AROs não representam novas receitas ao orçamento, apenas sua antecipação, e por isso tem uma contabilização diferenciada e são atipicamente classificadas como extraorçamentárias, nos termos dos artigos 165, §8º, e 167, X, da CRFB, artigo 3º, da Lei nº 4.320/1964, e artigo 38, da LRF.

<sup>405</sup> Receitas originárias são aquelas arrecadadas em decorrência exploração de atividades econômicas pela Administração Pública.

<sup>406</sup> Receitas derivadas são, geralmente, as tributárias: elas derivam do poder soberano do Estado de tributar.

que, por vezes, oferta alguma contradição e dificuldades para a adequada consolidação das contas nacionais: consubstancia-se na identificação da origem do recurso, tendo por base seu fato gerador, sendo que a estrutura da codificação associada à classificação permite uma associação intuitiva, a exemplo de multas e juros contratuais, dívida ativa, multas e juros da dívida ativa, etc.

No liame lógico supra tecido, o primeiro dígito da rubrica refere-se à categoria econômica<sup>407</sup> – de capital, de capital intraorçamentária<sup>408</sup>, ou corrente e corrente intraorçamentária – enquanto o segundo dígito corresponde propriamente ao fato gerador<sup>409</sup>, seguido do terceiro dígito que se refere à espécie – um detalhamento da origem – e os dígitos de 4º a 7º que se referem à identificação de peculiaridades da receita, para ao final fechar com o 8º dígito que se refere à um dos cinco tipo da receita, segundo Manual Técnico do Orçamento de 2020, emitido pela Secretaria de Orçamento Federal: “0”, quando se tratar de natureza de receita não valorizável ou agregadora; “1”, quando se tratar da arrecadação principal da receita; “2”, quando se tratar de multas e juros de mora da respectiva receita; “3”, quando se tratar de dívida ativa da respectiva receita; “4”, quando se tratar de multas e juros de mora da dívida

---

<sup>407</sup> Conforme disposto no artigo 11, §§ 1º e 2º, da Lei nº 4.320/1964, sendo que as receitas correntes aumentam as disponibilidades financeiras do Estado tendo, em regra, um efeito positivo sobre o patrimônio líquido do ente, enquanto as receitas de capital, embora aumentem as disponibilidades financeiras, não promovem efeitos no PL, por se caracterizarem em regra por mutação patrimonial, exceto quando decorrentes de transferências de outra pessoa jurídica de a esse título e a título de “fundo perdido”.

<sup>408</sup> Receitas intraorçamentárias são assim caracterizadas por decorrerem de operações entre órgãos e entidades de um mesmo ente da administração pública, desde que todos sejam integrantes do correspondente orçamento fiscal e da seguridade social. Nesse sentido, por exemplo, a Portaria Interministerial STN/SOF nº 338, de 26 de abril de 2006, introduz a codificação para as receitas intraorçamentárias correntes e de capital, pelos códigos “7” e “8”, sem ampliar propriamente o rol de categorias econômicas.

<sup>409</sup> Os fatos geradores são classificados em oito grupos, se referente a receita corrente: “1” Impostos, Taxas e Contribuições de Melhoria; “2” Contribuições; “3” Receita Patrimonial; “4” Receita Agropecuária; “5” Receita Industrial; “6” Receita de Serviços; “7” Transferências Correntes; e “9” Outras Receitas Correntes. Quanto tratar de receitas de capital, utiliza-se atualmente cinco grupos: “1” Operações de Crédito; “2” Alienação de Bens; “3” Amortização de Empréstimos; “4” Transferências de Capital; “9” Outras Receitas de Capital.

ativa da respectiva receita. O código, por exemplo, para o recolhimento de imposto de renda pessoa física recolhido no prazo, tratando-se, portanto, do principal, é 1.1.1.3.01.1.1.

Outra classificação normatizada das receitas são do resultado primário: aquelas que afetam diretamente o resultado primário, seno denominadas primárias (P)<sup>410</sup>, enquanto aquelas que não são consideradas na composição do resultado primário são denominadas de receitas financeiras (F)<sup>411</sup>.

Apresenta-se ainda - por força do disposto no parágrafo único do artigo 8º e artigo 50, inciso I, da LRF – como positivada no direito financeiro pátrio, a classificação de receitas por fonte e destinação de recursos; essa classificação visa facilitar o acompanhamento da realização da base de cálculo para aferição do cumprimento das vinculações constitucionais ou legais, seja à função programática ou à órgão ou fundo.

O orçamento geral anual tem como grandes grupos que o compõe, o orçamento fiscal, o orçamento da seguridade social e o orçamento de investimento das empresas estatais, assim como determina o artigo 165, §5º, da CRFB. Outra classificação das receitas decorre do desdobramento prático dessa norma e visa permitir a identificação de a qual grupo do orçamento geral se refere dada receita.

No Brasil, em face de uma desconfiança do próprio constituinte originário de que numa democracia jovem não se tem uma capacidade reflexiva e

---

<sup>410</sup> Tais como receitas correntes tributárias, decorrentes de contribuições sociais, de concessões, dos dividendos recebidos, de cota-parte das compensações financeiras, de não receitas não tributárias, mas decorrentes do esforço de arrecadação das próprias unidades orçamentárias, ou ainda das provenientes de doações e convênios e outras também consideradas primárias.

<sup>411</sup> Receitas financeiras são aquelas que, em regra não alteram o endividamento líquido do governo, caracterizadas por serem adquiridas junto ao mercado financeiro, ou por decorrerem da emissão de títulos, da contratação de operações de crédito por organismos oficiais, das aplicações financeiras da União, entre outras. Como exceção, nessa classificação, se apresentam as receitas advinda dos juros de operações financeiras; pois, apesar de contribuírem com a redução do endividamento líquido, são denominadas receita financeira por não contribuírem com o resultado primário.



racionalidade<sup>412</sup> suficiente para se conferir ampla discricionariedade no planejamento e na execução orçamentária e financeira, optou-se por estabelecer vinculações de receitas à funções do Estado, tais como saúde e educação, ou à órgão ou fundo especial, com o fito de traçar determinados limites mínimos de aplicação na busca de uma equidade na aplicação da receita pública. Das vinculações não se chega a estabelecer propriamente uma classificação, mas dela decorre a importância de várias delas, tais como as classificações que apontam para a natureza, origem ou função a qual se destinam, bem como o seu detalhamento em decorrência da unidade orçamentária – relacionado a órgão ou fundo especial – as quais pertencem.

A título de reflexão da potencialidade da metodologia contábil, para a instrumentalidade de tanto adequadamente se dimensionar o “dever ser” quanto o aferir sua materialização, pode-se citar classificação em decorrência da natureza da receita; tal classificação tem como aplicação prática a possibilidade de estabelecimento de determinados limites, por meio de indicadores que no ordenamento jurídico pátrio em regra se encontram positivados quando se trata da gestão da responsabilidade fiscal, ou favorecer o acompanhamento macro de aplicação em montantes mínimos equivalentes, tais como aquele favorecido pela aplicação da denominada regra de ouro<sup>413</sup> que determina que o montante das despesas de capital não pode ser inferior às das receitas de capital.

As funções programáticas saúde e educação, por exemplo, são duas áreas

---

<sup>412</sup> Mendes Junior (2010, p.7), por exemplo, atribui tal fenômeno à uma ausência de maturidade institucional e da democracia representativa brasileira para o debate permanente das prioridades coletivas, o que remeteria a uma simplificação da lógica orçamentária que parte do “[...] pressuposto de que quanto maior for a quantidade de recursos disponíveis melhor será a prestação dos serviços públicos por eles abarcados”.

<sup>413</sup> A regra de ouro tem, no âmbito da gestão de finanças públicas, a popularização de sua aplicação comumente atribuída a Gordon Brown, enquanto chanceler do Tesouro do Reino Unido no período 1997-2007 e decorre de uma preocupação de que o uso de receitas que ampliem o passivo ou o ativo não circulante do patrimônio do Estado comprometem as gerações futuras com seus efeitos, devendo em prestígio ao princípio *pay-as-you-use-principle*, tendo por obrigação mínima da geração presente garantir que os compromissos ou operações decorrentes não afetem o patrimônio líquido.

para as quais o constituinte originário determinou vinculações de aplicação finalísticas em percentuais mínimos da arrecadação de determinadas receitas; em virtude serem áreas cujas políticas públicas têm um considerável apelo social, a sustentação política da dinâmica de tais vinculações tem considerável apoio. Não obstante, não se tem evidências de que o conhecimento dos cidadãos brasileiros sobre o método adotado para seu dimensionamento<sup>414</sup> e sobre a lógica de negociação dele nos meandros do Poder Constituinte para sua fixação sejam de proporções equivalentes à força política de sua defesa.

Pelo supra exposto, se verifica que uma certa subversão das técnicas de planejamento que se confessa pretender utilizar, tais como a do planejamento estratégico, para estabelecer uma primazia fiscal de aferência de proporções de gastos<sup>415</sup> sobre objetivos estratégicos, metas pactuadas e padrões mínimos de qualidade.

Seguindo no liame da lógica constitucionalmente estabelecida no Brasil, verifica-se já nos idos do exercício orçamentário de 2000, o Congresso Nacional exercendo o poder constituinte derivado aprovou a EC nº 29, com o fito de modular alguns efeitos do crescimento das despesas em saúde, reformulando o sistema sanitário brasileiro; não obstante, a intervenção não teve o condão de estabelecer um pacto pela qualidade, mas como na quase a totalidade das proposições subsequentes, delineia uma redistribuição de obrigações entre os entes federados que revisa implícita e incrementalmente os aspectos fiscais do pacto federativo e,

---

<sup>414</sup> Pode-se citar como exemplo de tal afirmação o teor e a praxe fiscal decorrente do artigo 77, do ADCT, no qual se delimita o percentual aplicado até 2004 na saúde – estabelecendo este como prazo para a edição de norma complementar da União com abrangência nacional – e, se mantida inércia do Congresso Nacional em firmar parâmetros de custeio para a saúde a partir de estudos consistentes de financiamento do SUS, correspondente as necessidades qualitativas de um planejamento de longo prazo e considerando a reserva do possível, fixou no parágrafo único do citado disposto a manutenção dos percentuais

<sup>415</sup> A exemplo do que se extrai da inteligência do artigo 51, da CRFB.

muitas das vezes, promovendo desequilíbrios entre as despesas decorrentes das obrigações fixadas em cada esfera de governo e a distribuição total de receitas realizadas e dinâmicas das consequentes competências tributárias, de arrecadação e distribuição entre os entes federados.

Sem entrar na discussão da macro concepção do SUS, cujo ideário apresenta-se louvável e ajustado a um Estado republicano, a sua dinâmica obrigacional especialmente para os entes de atuação local e regional – municípios e estados – estabelece uma sistemática de assunção de despesas realizadas por outros entes, quando do atendimento de cidadãos residentes em outros territórios por exemplo, cujo reconhecimento contábil não passa pelas travas do endividamento de curto ou longo prazo e deve ser honrado a partir de uma espécie de câmara de compensação dos entes integrantes da federação.

A vinculação de receitas para fazer frente a despesas mínimas em saúde num dado ente oferece, por exemplo, ampla margem de manobra de arrolagem de obrigações entre exercícios em função da dinâmica de cofinanciamento e obrigatoriedade de atendimento do cidadão por qualquer ente onde ele se apresentar com a necessidade de ser atendido, independentemente da programação orçamentário-financeira para tanto em dado exercício.

As receitas vinculadas para saúde<sup>416</sup> no orçamento anual de um ente podem ser significativamente comprometidas num dado exercício para honrar compensações à outros entes federados por despesas em exercícios anteriores para atendimento de cidadãos residentes em seu territórios, devido a uma política imediatista – por exemplo – de “ambulacioterapia”<sup>417</sup>; o que equivaleria, ao rigor das

---

<sup>416</sup> Ao teor, por exemplo, do artigo 198, da CRFB.

<sup>417</sup> Neologismo comumente utilizado para se referir a prática de algumas gestões municipais e até mesmo estaduais de, para alguns níveis de complexidade em atendimento em saúde ou em todos, adotar a política de regulação para atendimento em saúde aos cidadãos residentes em seu território em outros entes federados, firmando considerável parte da despesa em saúde nos correspondentes exercícios orçamentário-financeiros para aquisição ou custeio de ambulâncias e outros mecanismos

ciências contábeis e econômicas, num endividamento de curto ou longo prazo para com outros entes federados, não escriturado na maioria das vezes nem mesmo no sistema contábil de compensação, de reconhecimento posterior e repercussões fiscais dificilmente aferíveis a partir dos modelagem atual de controle externo da gestão da responsabilidade fiscal.

### 3.6.3. Renúncias de receita, *tax expenditure*<sup>418</sup> e o republicanismo

Independentemente da concepção de Estado que se adote, ao se analisar pragmaticamente a viabilização de suas funções não se pode negar que ele desenvolve atividade financeira para atingir seus objetivos, assim “precisa de recursos financeiros e desenvolve atividade para obter, gerir e aplicar tais recursos”. (MACHADO, 2013, p. 23-24).

Sob a lógica contratualista, ao atribuir soberania ao Estado por meio do contrato social, os indivíduos lhe atribuíram o poder de tributar para financiar suas atividades; pois, somente quando imperioso para a segurança nacional ou por relevante interesse coletivo, os recursos necessários a tais atividades poderiam advir da exploração de atividade econômica (CRFB, artigo 173)<sup>419</sup>. Mas a relação de tributação não é simples relação de poder e, sim, relação jurídica:

Sua origem remota foi a imposição do vencedor sobre o vencido. Uma relação de escravidão, portanto. E essa origem espúria, infelizmente, às vezes ainda

---

de transporte de pacientes, em detrimento de investimentos e gastos correntes para ampliar a cobertura de atendimento direto ou terceirizado em estabelecimentos em seus próprios territórios.

<sup>418</sup> *Tax expenditure* é um conceito ainda sem um perfeito equivalente nacional. Pode ser compreendido como gasto tributário equivalente às renúncias fiscais; não obstante, não deve ser confundido com o conceito de *tax waiver*.

<sup>419</sup> Art. 173. Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei. [...]

§ 4º - A lei reprimirá o abuso do poder econômico que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros.

se mostra presente em nossos dias, nas práticas arbitrárias de autoridades da Administração Tributária (MACHADO, 2013, p. 27).

No que concerne ao sistema tributário nacional, sob sua perspectiva normativa integrante do ordenamento jurídico pátrio, pode-se afirmar que - dentre as espécies tributos - os impostos podem ser compreendidos como integralizações de capital no Estado, sob perspectiva societária e equitativa, pelos cidadãos-contribuintes. Nessa esteira de raciocínio, os benefícios fiscais que implicarem em alteração na lógica da livre concorrência, ou aqueles que forem concedidos por subterfúgios que os tornem de difícil controle social em face de sua não transparência, ferem liberdades substantivas e, portanto, se encontram em conflito com os Direitos Humanos, especialmente quanto ao direito a transparência estatal e ao devido financiamento dos serviços públicos correlacionados ao desenvolvimento humano.

No desenvolvimento de suas funções – em especial quanto às alocativa e distributiva – o Estado utiliza do tributo para a indução do desenvolvimento em suas distintas dimensões, bem como para a correção das desigualdades sociais e regionais; não obstante, como a premissa básica do contrato social é a liberdade, como informa o movimento constitucionalista ocidental, todo fato do príncipe que atente contra a isonomia tende a repercutir negativamente na efetividade dos direitos fundamentais. Na espécie estudada, a afronta à isonomia tributária, por exemplo, impacta a livre iniciativa do cidadão-contribuinte, a livre escolha do cidadão-consumidor, a liberdade patrimonial, a liberdade de ir e vir, a liberdade de comunicação e expressão, dentre outras.

Estabelecer e exigir o tributo – pode promover, em larga medida, restrição<sup>420</sup> ao exercício do direito à liberdade, “em especial, à liberdade de iniciativa

---

<sup>420</sup> Essa também é a opinião de Meira e Correia Neto (2012, p.25) quando as normas tributárias são aplicadas a despeito de certa constrição a direitos fundamentais; isso porque, em abstrato, a essência do fenômeno tributário pode ser definida como constrição ao direito de propriedade, que é um direito fundamental.

e a liberdade de escolha de ofício e profissão” (CASTILHO, 2012, p. 21-22), bem como ao direito à propriedade. Quanto à livre iniciativa, somente se pode conceber uma liberdade maximizada em ambiente de mercado ideal, numa realidade hipotética em que a regulação fosse estabelecida naturalmente pela livre concorrência; a partir do momento, portanto, em que o Estado é erigido como garantidor – mesmo numa perspectiva simplificada da proposta liberal – da segurança das rotas de comércio, da segurança jurídica e do direito à propriedade. As próprias regras que estabelecem a materialização de suas funções implicam em certa limitação à liberdade. Nesse caso, concebe-se a liberdade num hipotético estado de natureza, não como liberdade civil, cuja concepção rawlsiana remete à uma liberdade igual.

Montesquieu (2002 [1748], pp.230-245) examina, no livro XIII de sua obra *O espírito das leis*, as relações existentes entre arrecadação de tributos, volume de receita pública e liberdade. Especificamente no capítulo XII desse livro XIII, expõe sobre a relação da carga tributária e a liberdade dos cidadãos. Nesse sentido, fórmula que – sendo um dos fundamentos do Estado a sua contribuição para a garantia do gozo da liberdade civil – quanto maiores as liberdades garantidas pelo Estado, maior pode ser a carga tributária, e a relação direta permanece quando são minguadas as liberdades. Reforçando essa posição, afirma, literalmente, Montesquieu (2002, p.239):

Mas a regra geral permanece válida. Existem nos governos moderados uma compensação pelo peso dos tributos: a liberdade. Existe nos governos despóticos uma equivalência à liberdade que é a modicidade dos tributos.

Num liame lógico que tangencia tanto Martins (2012, p.11) quanto Montesquieu (2002, p.239), Campos (2012, p.82) pondera que o “problema da justificação axiológica dos impostos foi escamoteado durante largo período em benefício de legitimidade formal das normas tributárias”; por esse motivo, num contexto de estado republicano – no qual se discute a contribuição do estado na garantia de uma liberdade material, por meio de uma liberdade igual defendida por Rawls (2008, p. 376) e que implica no conceito de justiça como equidade –, deve-se

ter em mente que “as normas fiscais não podem ameaçar a liberdade dos cidadãos através de carga fiscal exagerada, ausência de garantias, etc.” (CAMPOS, 2012, p.77). Isso porque, para se atingir a “cidadania fiscal”, é necessário que haja uma efetiva participação do cidadão-contribuinte na elaboração e na aplicação das normas fiscais (CAMPOS, 2012, p. 83).

Por outra perspectiva – numa abordagem mais tipicamente da ciência econômica – interessa aqui resgatar as reflexões tecidas no Capítulo primeiro quanto ao princípio da eficiência, *lato sensu*. Nesse liame lógico, convém ponderar que, tal como analisado por Mattos e Terra (2015, p. 212-213), o modelo através da tributação *lump sum* é apontado como ideal diante da sua possibilidade de não influir nos comportamentos dos agentes em relação a suas preferências, evitando o denominado “efeito substituição”, porém a complexidade de sua efetivação impede que seja utilizado.

Já o modelo *head-tax*, através de uma tributação uniforme a todos os agentes, acaba por ter efeito regressivo sendo que sua rejeição seria elevada, impedindo sua implementação. Isso revela que as opções postas à disposição do governo se concentram naqueles impostos incidentes sobre bens e a renda, os quais não são herméticos em relação ao comportamento dos agentes, muito embora haja tentativas de minimizar seus impactos, que serão então analisadas pela teoria microeconômica. Em relação à atividade produtiva, há um distanciamento da teoria microeconômica e demonstra que os vetores conformadores da eficiência sofrem influência por outros elementos que além daqueles previstos no modelo ideal do Primeiro Teorema.

O conceito de *tax expenditure* é definido por Surrey e McDaniel (1985, p. 3) como “gastos de governo” ou “despesa fiscal” que tem efeito econômico similar à dinâmica de execução orçamentária por meio de arrecadação normal do tributo e concessão de transferências (subsídios):

Seja qual for a sua forma, esses desvios da estrutura normativa tributária representam os gastos do governo para atividades ou grupos favorecidos, efetuada através do sistema fiscal, em vez do uso de subsídios diretos, empréstimos, ou de outras formas de assistência do governo.

Uma contratualização entre contribuinte e Estado se apresenta não apenas implícita numa formulação teórica de um contrato social fundante de um Estado societário, mas de forma explícita quando se trata de benefícios fiscais: seja pela mera adesão aos benefícios automáticos previstos na lei a quem cumprir determinadas condições prévias – assumindo no seu gozo a responsabilidade de fornecer resultados econômicos ou sociais estabelecidos – seja como aqueles pactuados por meio de termos de acordo de regime especial (TAREs) ou instrumentos equivalentes (CAMPOS, 2012, p.90).

Benefícios e incentivos fiscais podem ser compreendidos como uma redução, de forma direta ou indireta, do ônus a que está sujeito determinado contribuinte em virtude do poder de tributar do Estado; ou seja, podem implicar direta ou indiretamente em *tax expenditure*, quando o seu impacto não é absorvido no decorrer da cadeia produtiva e/ou de comercialização, em função de eventual dinâmica de substituição tributária.

Como requisito de validade para a concessão de benefícios fiscais, a Carta Política brasileira prevê, em regra, existência de lei específica e, quanto ao imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação (ICMS), convênios interestaduais firmados no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), regulamentados por legislação complementar, como se verifica nos artigos 150, § 6º, e 155, § 2º, XII, ambos do texto constitucional.

A desoneração tributária, quando concedida sob a lógica do princípio da anterioridade e isonomia de tratamento aos contribuintes do mesmo seguimento econômico, bem como prevista na projeção das receitas do exercício financeiro



subsequente para efeito de elaboração da Lei Orçamentária Anual, pode se consubstanciar em renúncia fiscal devidamente harmônica com o ordenamento jurídico pátrio. Já os benefícios financeiros e creditícios – embora possam não ser catalogados como renúncia fiscal direta, em face de representarem respectivamente transferências correntes e financiamento de programas de custeio e investimento às instituições públicas ou privadas – deveriam ser contabilizadas a título de despesas públicas, nas lições de Almeida (2000, p.20).

De forma geral, pode-se afirmar que a análise da renúncia fiscal – entendida pelos especialistas em orçamento público norte-americano como gasto tributário, ou *tax expenditure* – é normalmente composta de duas partes: i) os dispositivos legais que delineiam a estrutura normativa de dado tributo, mormente impostos, a partir do qual se pode estabelecer a sujeição passiva, a incidência temporal do tributo – correlata via de regra a competência mensal na qual se deu o fato gerador – a cadência das alíquotas aplicáveis e os níveis de isenção ou prorrogação do prazo de pagamento para o enquadramento de dado contribuinte, bem como o estabelecimento de sistemática de fiscalização; ii) disposições especiais que, normalmente, apresentam um certo desvio da estrutura normativa do tributo, cuja função é explicitamente parafiscal, buscando o atingimento de objetivos governamentais não tributários, especialmente quanto ao estímulo de dados comportamentos dos contribuintes tidos pelo legislador como benéficos ao desenvolvimento econômico – como exportações, poupança, dada regionalização de investimentos, ou seu fomento para setores econômicos que se quer privilegiar – ou mitigação da situação de fragilidade socioeconômica de dados extratos sociais, fomentando a disponibilização direcionada, por exemplo, de benefícios aos aposentados, determinados grupos de pensionistas ou idosos, ou a título de um subsídio dado por vias transversas, como quando aplicado à alimentação ou transporte do trabalhador.

O artigo 178, do Código Tributário Nacional, prevê que, caso o benefício fiscal tenha sido concedido por prazo certo e vinculado a determinadas condições, este não poderá ser revogado ou modificado. Embora a irrevogabilidade do benefício não seja pacífica para as hipóteses em que as condições não foram integralmente cumpridas, a concessão de qualquer tipo de benefício fiscal gera um impacto direto nos processos produtivos e de comercialização, bem como nos arranjos produtivos, devendo ser planejados e executados de forma responsável, sob o risco de implicarem em desequilíbrio concorrencial e/ou ampliação da lógica de degradação ambiental, com graves consequências às liberdades substantivas.

No mesmo diapasão de raciocínio seguido até aqui, verifica-se que a dimensão das liberdades catalogadas por Sen (2000, p.25) como oportunidades sociais se conforma ao rol dos direitos humanos de terceira geração. Consolidados no período pós-Segunda Guerra Mundial, os direitos humanos da geração supracitada transcendem os direitos dos indivíduos e dos cidadãos, sendo de titularidade de toda a humanidade, constando entre eles o direito ao desenvolvimento, a autodeterminação dos povos, ao meio ambiente equilibrado e ao patrimônio comum da humanidade. É nesse contexto que se torna paulatinamente hegemônico o conceito de “direito ao desenvolvimento como direito humano”, explicitado pela Comissão das Nações Unidas para os Direitos Humanos na Resolução nº 4 (XXXIII), de 21 de fevereiro de 1977, cujo teor pode ser resumido nas notas de Alves (1997, p. 206), pela observação de que:

[...] a persistência do colonialismo, de agressões e ameaças contra a soberania nacional, [...] assim como a recusa em se reconhecer o direito fundamental de todas as nações a exercer plena soberania sobre suas riquezas e recursos minerais constituem, *inter alia*, obstáculos essenciais à realização plena dos direitos econômicos, sociais e culturais.

Quando se analisa a renúncia de receitas por parte do poder público através dos inúmeros meios que possui para estimular a economia através dos benefícios e incentivos fiscais, deve-se ter em mente que o resultado prático de tal

ação é o mesmo que o de uma despesa, tanto que é conceituado – se adotado o direito comparado com o estadunidense, por exemplo - como gasto tributário, dado que a receita esperada de determinado tributos deixa de adentrar aos cofres públicos. Abraham (2017, pp.46-47), porém destaca a dificuldade de analisar os resultados destas políticas, já que a renúncia não integra as peças orçamentárias da mesma maneira que os investimentos diretos realizados pelo Estado. Isso possui consequências no controle das despesas, pois a falta de mensuração não permite que se explore a relação custo-benefício da renúncia estatal, ao passo que surgem debates sobre a sua efetividade em detrimento de outros meios como subsídios ou transferências financeiras.

Por todo exposto, verifica-se que o direito financeiro pátrio – considerando inclusive dispositivos da LRF - não permite a *tax expenditure* seja realizada de maneira desarrazoada, de modo que para mitigar seus impactos impõe, através do planejamento orçamentário, que, além de estar acompanhadas de meios de compensação, deve-se demonstrar que a renúncia foi considerada na estimativa de receitas e de que não afetará as metas dos resultados fiscais. Com propriedade, essa regra não se aplica aos tributos parafiscais, que se destinam precipuamente à interferência estatal na atividade econômica, onde a variabilidade é característica precípua.

Seguindo o mesmo liame lógico supra estabelecido, e cotejando os princípios da economia e da eficiência, o cancelamento de débitos<sup>421</sup> de contribuintes cuja movimentação do aparato estatal seja mais elevada que o valor a ser apurado, não se submetem a tal disposição; e isso realizado, muitas vezes, por meio de

---

<sup>421</sup> Cancelamento de débito de contribuinte que, naturalmente implica na respectiva baixa patrimonial do crédito da fazenda pública, implicando reflexo no ativo circulante – caso o lançamento tenha ocorrido no exercício do referido cancelamento – ou no ativo não circulante, ainda denominado ativo permanente pelo Decreto-Lei nº 4.320/1964, mormente se o débito estiver sido inscrito em dívida ativa.

decisões enviesadas politicamente em instâncias administrativas e a partir de subterfúgios formais, em que pese o princípio geral de informalidade dos processos administrativos dentre os quais o tributário tem sido enquadrado como exceção.

Diante de um cenário internacional de crises cíclicas do capitalismo em dimensão intervalar paulatinamente regressiva, abordagens vigentes para formulação e avaliação de políticas públicas - no caso em tela, quanto a concessão de benefícios e incentivos fiscais - tais como o Consenso de Washington (GIAMBIAGI; ALMEIDA, 2003, p.9) e seus desdobramentos quanto aos diplomas de direito interno que estabelecem padrões de gestão fiscal, merecem análise sistemática, especialmente em função da estreita relação da política econômica adotada e com a efetividade dos direitos humanos, esta percebida por meio das diversas dimensões do desenvolvimento e, por consequência, seus desdobramentos na plenitude da cidadania que fundamenta os elementos basilares da teoria do estado republicano.

Sob a lógica fiscal, a fim de uma modelagem de sua responsabilidade, importa substancialmente a compreensão e melhor contabilização dos inventivos e benefícios fiscais. Conforme a perspectiva ofertada por Amaral Filho (2010, p.11), a única maneira de acolher – sem restrição – os argumentos de concessão de incentivos fiscais pelos governos locais, com o fim de atrair investimentos, é admitindo que essa prática é contextualizada num mundo de concorrência perfeita.

Num contexto de concorrência perfeita, em que o território é uma abstração, não só o número de concorrentes é grande, mas todos os concorrentes dispõem das mesmas informações e são dotados de fatores homogêneos, de maneira que não há lugar para a manifestação de ações oligopolistas e monopolistas entre as localidades ou os estados na atração de investimentos, sendo os eventuais benefícios concedidos fundados nas desigualdades sociais ou regionais identificadas e verificada a racionalidade da relação preestabelecida de que a concessão impactará positivamente na correção dessas distorções de igualdade material de oportunidades aos cidadãos, a fim de fomentar uma liberdade igual. Assim, quando o modelo teórico

esboçado a partir dos comandos constitucionais é confrontado com a realidade fática, em análises qualitativas e quantitativas, pode-se verificar ou não incongruências.

A título de se verificar, *a posteriori*, a assertividade da política de benefícios e incentivos fiscais de dado ente federado – mormente os estados – eficácia e, quando considerado o instituto da prorrogação, a eficiência e adequação da motivação do agente público responsável, pode-se estabelecer algumas correlações, que se verificadas estatisticamente como significativas, oferecem um norte relativamente seguro para uma política fiscal responsável nesse quesito. Embora há de se observar que tal metodologia não é ainda obrigatoriamente adotada, uma vez que o *tax expenditure* não é adequada ou suficientemente tratado no âmbito dos parâmetros normativos da gestão da responsabilidade fiscal, mas pode servir para uma avaliação de uma das dimensões mais significativas quanto a hipótese da fragilização da situação patrimonial.

Como o Fundo de Participação dos Estados do Distrito Federal (FPE) é composto por percentuais globais de arrecadação nacional do Imposto de Renda – pessoa física e jurídica - (IR) e do Imposto sobre Produto Industrializado (IPI), num período em que forem mantidas as respectivas alíquotas e equivalências de eventuais tabelas de limites de isenções e, respectivamente, faixas de rendas e produtos de incidência, o crescimento do montante do FPE deve refletir o crescimento médio da renda e da produção industrializada em âmbito nacional e não local; logo, se houver uma relação direta – mesmo que com um lapso temporal de implementação e desde que não houvesse outros fatores mais relevantes na efetiva promoção do crescimento econômico, entre a elevação de concessão e gozo dos percentuais de incentivo e benefícios de dado tributo de ente subnacional em dada região, tal como ICMS <sup>422</sup> -

---

<sup>422</sup> Não obstante reforma implementada com o advento da Lei Kandir, o ICMS atualmente apresenta deturpações com relação ao modelo do IVA, que trouxe significativas vantagens competitivas para as economias dos países que o adotaram: as isenções e benefícios fiscais concedidos pelos Estados, não tem sido operacionalizadas com uma preocupação de aprimorar o modelo atual, podendo-se perceber um certo desconhecimento das suas consequências (VARSANO, 2015, p.5).

com montante arrecadado, a justificativa de que os benefícios fiscais concedidos em dado ente subnacional não seriam renúncias, deveriam ser sustentados por uma elevação da representatividade da arrecadação do respectivo tributo, quando comparado – por exemplo - aos repasses obrigatórios da União, que – em tese, por se tratar de tributos incidentes sobre outros fatos geradores e numa base muito maior – não sofreriam influência direta significativa daqueles benefícios.

Pelo acima exposto, uma análise, mesmo que perfunctória, nas correlações significativas ou não de tais indicadores numa série temporal razoável, pode ser um achado de auditoria que apontaria para um mascaramento institucional do nível de renúncia fiscal, caso tais montantes não estejam previstos nos anexos da LDO e declarada sua evolução quadrimestral nos Relatórios de Gestão Fiscal das competências analisadas.

Outra forma de se verificar a adequação da motivação da concessão ou eficácia da política de incentivo e benefícios fiscais no âmbito do ente subnacional estado e – a partir de uma correlação significativa positiva validá-la no âmbito dos parâmetros de um estado republicano – seria a comparação dos montantes de benefícios e incentivos fiscais de ICMS gozados no território de cada município<sup>423</sup>, conforme o caso, com o valor adicionado (VA)<sup>424</sup> – que já são sistematicamente medidos em função da sistemática constitucional de distribuição de parte da receita do sobredito imposto para os municípios do correlato estado federado, a partir das estruturas dos respectivos Conselhos Deliberativos dos Índices de Participação dos

---

<sup>423</sup> Metodologia que com pouco esforço poderia também ser implementada em nível de região administrativa no Distrito Federal, por exemplo.

<sup>424</sup> Valor Adicionado (AV) do ICMS é obtido a partir da soma de valores das mercadorias que saíram de dado território, sendo, deste montante, subtraída a soma dos valores de mercadorias que entraram e, posteriormente, acrescido ao resultado, desde que nulo ou positivo o valor das prestações de serviços na mesma base territorial.

Municípios (Coíndices)<sup>425</sup>.

A partir do raciocínio delineado acima, cruzados os dados com os respectivos índices de desenvolvimento humano municipal (IDHM)<sup>426</sup> – em se tratando de estados, ou mensuração equivalentes em regiões administrativas a partir da mesma metodologia de aferência internacionalmente validada – e verificar se há uma correlação significativa positiva<sup>427</sup> que pudesse endossar um discurso oficial de que os incentivos e os benefícios fiscais – dinheiro público representado no sacrifício do Erário público travestido em renúncias fiscais – são concedidos a partir de estudos sistemáticos que visam a correção das desigualdades sociais e regionais (artigo 3º, da CRFB).

Essa última metodologia se justifica em face de uma ausência ou pouco incidência de *accountability* dos agentes públicos quanto as políticas tributárias estabelecidas e seus reflexos na gestão da responsabilidade fiscal, nas implicações

---

<sup>425</sup> O VA é calculado por órgão próprio especializado em cada ente federado, normalmente vinculado à Pasta da Fazenda. No caso do Estado de Goiás, que no Capítulo subsequente será objeto de estudo a partir da modelagem lógico-jurídica aqui estabelecida, pela Secretaria Executiva do Coíndice; esse cálculo é feito e monitorado por conselheiros integrantes dos poderes Executivo e Legislativo estaduais, bem como de representação dos municípios, com o fito de estabelecer, a partir do VA correlato de cada município frente ao VA geral do estado, os índices de participação dos municípios (IPMs) no percentual das receitas do tributo ICMS cuja transferência do estado aos municípios é constitucionalmente estabelecida – ao ponto de jurisprudencialmente 25% (vinte e cinco por cento) da receita de ICMS não ser considerada receita própria do estado, mas sim dos municípios – como se observa do disposto no artigo 158, IV e parágrafo único, da CRFB e, no estado de Goiás, pela Lei estadual nº 11.242, de 13 de junho de 1990.

<sup>426</sup> O IDHM é uma adaptação pelo PNUD Brasil, IPEA e Fundação João Pinheiro do modelo de aferição do Índice de Desenvolvimento Humano realizado pela ONU globalmente e ranqueado entre as nações, por meio do PNUD. Atualmente o IDHM, tal qual o IDH, é calculado para cada município por meio da média geométrica [obtida pela raiz cúbica da multiplicação de três índices] dos IDHM Longevidade [expectativa de vida ao nascer], IDHM Educação [obtido por média geométrica, a partir da raiz cúbica da multiplicação dos subíndices “escolaridade da população adulta” e “fluxo escolar da população jovem”, com respectivos pesos um e dois] e IDHM Renda [renda per capita] (PNUD; IPEA; FJP, 2013, pp.25-29)

<sup>427</sup> Correlação significativa positiva entendida como aquela em que se verifica uma relação direta - e consistente no lapso temporal analisado – entre o volume proporcional de benefícios e incentivos fiscais concedidos, em face do VA do território analisado, e o incremento do Índice de Desenvolvimento Humano, ao menos no que condiz a sua dimensão renda.

em termos de possível fragilização da situação patrimonial em face de eventual cenário – tal como o hodierno contextualizado numa crise econômica e/ou fiscal – em que se verifique mais acelerado crescimento das demandas sociais, que demandam crescimento das despesas públicas, do que o crescimento das receitas que – em tese e num cenário de tributação neutra – deveriam acompanhar, quanto a cada tributo, a elevação do montante de fatos geradores nas correlatas bases de cálculo.

que a ausência transparência nessas políticas - ou ainda a pouca abrangência do planejamento – contribuem para um controle ineficiente que permite a reprodução de modelos concentradores e contrários ao discurso da correção das desigualdades regionais, tal como compreendido por Furtado (1973, p. 11, 30-35 e 72-75) quando trata do fenômeno na reprodução das miniaturas das economias centrais nas regiões periféricas, tendo o subdesenvolvimento como um “quadro estrutural”<sup>428</sup>.

#### **3.6.4. Despesa pública e estado republicano**

Em decorrência da harmonização do orçamento anual ao PPA, necessariamente deve-se adotar uma para a despesa orçamentária uma estrutura programática que atrele a ação do governo ao respectivo programa – como desdobramento direto dos objetivos estratégicos do ente federado firmados legalmente no ciclo do PPA, sendo este como uma organização harmônica com os planos decenais e/ou setoriais, cujos parâmetros de planejamento e execução de curto prazo são estabelecidos na LDO.

---

<sup>428</sup> A partir do núcleo teórico proposto por Furtado (1973, p.95) para explicar o mito do desenvolvimento, verifica-se que “um país pode avançar no processo de industrialização sem abandonar suas principais características de subdesenvolvimento”, mesmo quando as políticas públicas propiciam um dado perfil para a demanda, ou mesmo a indução direta de determinadas atividades produtivas, maximizando “a transferência do progresso técnico” (*ibidem*, p.106) e, com isso, o crescimento do Produto Interno Bruto (PIB).



As despesas públicas no Brasil têm sua classificação basicamente por meio da identificação de categoria econômica<sup>429</sup>, grupo de natureza de despesa (com dois dígitos)<sup>430</sup>, modalidade de aplicação<sup>431</sup> e elemento de despesa (com dois dígitos)<sup>432</sup>. Cada classificação das retro citadas são contempladas no conjunto de códigos que identifica a despesa no âmbito da contabilidade pública, perfazendo oito posições ou dígitos, na correspondente ordem disposta.

Outra classificação utilizada, título de viabilidade de rastreamento e controle, é a institucional que assinala o órgão - integrantes o orçamento fiscal e da seguridade social - responsável pela execução da despesa, ou ao qual a dotação está atrelada em face das vinculações. Após a identificação do órgão, desdobra-se tal classificação na identificação da unidade orçamentária própria, tais como fundos especiais, e na sequência utiliza-se, via de regra, a classificação da fonte de recursos que indica a origem ou procedência dos recursos, tais como tesouro estadual, recursos vinculados estaduais, recursos vinculados, fundo especial de despesa,

---

<sup>429</sup> Despesa corrente, correspondente àquelas que não se referem a aquisição de bens ou direitos passíveis de ampliar o ativo não circulante, ou de capital, sendo que estas são as utilizadas para investimentos – tais como aquisição de bens imóveis ou duráveis, bem como direitos registráveis no ativo não circulante - e amortização do principal da dívida pública de longo prazo.

<sup>430</sup> Caracteriza o objeto do gasto público por grupo agregador, tal como (1) pessoal e encargos sociais (artigo 18 da LRF), (2) juros e encargos da dívida, (3) outras despesas correntes, (4) investimentos, (5) inversões financeiras – tais como aquisição de imóveis ou bens de capital já em utilização pelo ente adquirente - e (6) amortização do principal da dívida atualizado.

<sup>431</sup> A modalidade de aplicação tem por finalidade a explicitação da forma direta ou indireta da aplicação pelo correlato ente público na qual ela está sendo contabilizada, possibilitando prevenção quanto a duplicidades de contagem quando executados de forma desconcentrada ou descentralizada. Tais despesas, classificadas por modalidade, podem ser exemplificadas por (20) transferências à União, (41) transferências a municípios, (50) transferências a entidades privadas sem fins lucrativos, (70) transferências a instituições multigovernamentais, (80) transferência ao exterior, (90) aplicações diretas, (91) aplicação direta decorrente de operação entre órgãos, fundos, autarquias, fundações, empresas estatais dependentes e outros eventuais partícipes do orçamento fiscal de dado ente.

<sup>432</sup> Elemento do gasto, tal como (01) aposentadorias, reserva remunerada e reformas (03) pensões, contratação por tempo certo, (05) outros benefícios previdenciários, (08) outros benefícios assistenciais, (09) salário família, (11) vencimento e vantagens físicas, (12) vencimento e vantagens etc.

recursos próprios, administração indireta, recursos vinculados federais, outras fontes de recursos, recursos de operações de crédito.

Outra classificação utilizada para efeito de verificar a aplicação, em face das vinculações constitucionais e legais, é a funcional que, por definição, segrega as dotações orçamentárias em funções – tais como saúde, educação, cultura, transporte, direitos da cidadania, encargos especiais etc. - e subfunções com o seu detalhamento. Cabe destacar que essa classificação foi instituída pelo então Ministério do Orçamento e Gestão, em 1999, por meio da Portaria nº 42, e prontamente abraçada pelos órgãos de controle interno e externo em face de seu fácil manejo e potencialidade de rastreabilidade.

Quanto ao controle do gasto público, utilizando-se tanto da identificação do objeto da despesa como do detalhamento ofertado pela classificação por elemento, verifica-se, por exemplo, a questão das despesas com pessoal e encargos correlatos. Seguindo o liame lógico ofertado pela perspectiva normatizada no direito financeiro pátrio quanto ao aparato da sociedade política, o funcionamento da máquina estatal exige um elevado capital humano para sua operacionalização, consequentemente esse fator representa uma grande parcela da despesa pública, razão pelo qual a norma foi cautelosa ao disciplinar a matéria, não só em relação aos ativos, mas também em relação aqueles que não atuam mais produtivamente na atividade estatal, como o caso dos aposentados e pensionistas. Sob essa égide são implantados marcos objetivos para assegurar a boa gestão de todos os entes e órgãos da federação, dado o caráter nacional da lei.

Ciente das dificuldades passadas por cada nível da federação, a norma geral da responsabilidade fiscal estatuiu limites diversos, sendo que para Estados e municípios o percentual é de 60%, enquanto para a União limite é de 50%, não

englobando as despesas previstas no §1º, do artigo 19, da LRF<sup>433</sup>, devendo-se considerar a distribuição dos limites por poder órgãos autônomos:

**Tabela 8 – Distribuição de limites de DLP**

Ente	Poder Executivo	Poder Legislativo	Poder Judiciário	Ministério Público	Total
União	40,9%	2,5%	6,0%	0,6%	50%
Estados/DF	49,0%	3,0%	6,0%	2,0%	60%
Municípios	54,0%	6,0%	-	-	60%

Fonte: Abraham (2017, p.180), com adaptações.

Para, a partir da despesa bruta com pessoal (DBP) chegar-se ao montante da despesa líquida, há que se considerar, dentre outros fatores, a distinção entre despesas de caráter remuneratório daquelas de caráter indenizatório – tais como diárias, ajuda de custo, vale-alimentação - como bem adverte Cruz (2000, p.72). No entanto, muitas despesas tidas como indenizatórias, a partir de certa representatividade da renda geral mensal do servidor, por fonte pagadora, tem sido consideradas para efeito de comporem algumas bases de cálculo, tais como os ganhos com diárias acima de 50% do valor do respectivo vencimento quanto ao recolhimento do Imposto de Renda Pessoa Física; isso induz a algumas interpretações mais rigorosas quanto também seu computo para apuração da DLP.

---

<sup>433</sup> Art. 19 [...] § 1º Na verificação do atendimento dos limites definidos neste artigo, não serão computadas as despesas: I - de indenização por demissão de servidores ou empregados; II - relativas a incentivos à demissão voluntária; IV - decorrentes de decisão judicial e da competência de período anterior ao da apuração a que se refere o § 2º do art. 18; V - com pessoal, do Distrito Federal e dos Estados do Amapá e Roraima, custeadas com recursos transferidos pela União na forma dos incisos XIII e XIV do art. 21 da Constituição e do art. 31 da Emenda Constitucional nº 19; VI - com inativos, ainda que por intermédio de fundo específico, custeadas por recursos provenientes: a) da arrecadação de contribuições dos segurados; b) da compensação financeira de que trata o § 9º, do artigo 201, da Constituição; c) das demais receitas diretamente arrecadadas por fundo vinculado a tal finalidade, inclusive o produto da alienação de bens, direitos e ativos, bem como seu superávit financeiro.

Tais destoâncias interpretativas serão objeto de análise nos tópicos sobre precedentes administrativos e jurisprudências das cortes de contas e tribunais superiores.

Os limites constantes da Tabela 8 apresentam o máximo aceitável pela norma, porém o zelo pelo equilíbrio fiscal se reflete também na adoção do denominado limite prudencial, de modo que se as despesas com pessoal alcançarem 95% do teto, deverão ser adotadas medidas de contenção de gastos com o funcionalismo público envolvendo a proibição de criação de novos cargos, empregos ou funções públicas, além da proibição de horas extras, vantagens, aumentos, reajustes ou adequação de remuneração, bem como alteração da estrutura dos cargos que implique aumento de despesas e provimento, admissão ou contratação, salvo na hipótese de reposição decorrente de falecimento ou aposentadoria nas áreas de saúde, educação e segurança.

Embora deva ser adotado como prudência, o atingimento dos limites prudenciais supracitados enseja a tomada de providências pelo gestor que deverá, nos dois quadrimestres seguintes, promover a redução dos gastos através da redução de carga horária com os respectivos reflexos salariais ou até mesmo a extinção de cargos ou funções, sendo a medida mais drástica a ser adotada, visto que relativiza a estabilidade dos servidores públicos face a preservação do equilíbrio fiscal. Sua inobservância implica na impossibilidade do recebimento de transferências voluntárias – respeitadas as exceções constitucionais ou aquelas paulatinamente introduzidas por normas complementares<sup>434</sup> - de receber garantia de outro ente e de contratar operações de crédito, salvo para refinanciar a dívida pública ou para reduzir despesas com pessoal, sendo essas sanções aplicáveis imediatamente caso essa situação

---

<sup>434</sup> A exemplo da excepcionalização dos recursos destinados ao SUS, por força do caput do artigo 25, da LRF, bem como as exceções de vedação de suspensão de transferências voluntárias para saúde, educação e assistência social constantes do §3º, do supracitado artigo 25, do diploma legal da responsabilidade fiscal em âmbito geral e nacional.

ocorra no primeiro quadrimestre do último mandato dos titulares de Poder ou dos órgãos referidos.

Para efeito de mera alerta ao jurisdicionado e inclusão em escopo de auditorias por parte das cortes de contas, a LRF estabelece ainda o limite de alerta que vem a ser 90% do valor máximo de gasto para cada ente federado e, internamente, no máximo reservado a cada poder ou órgão de destaque constitucional com autonomia administrativo-financeira.

Destaque-se que a legitimidade dos atos relativos às despesas com pessoal depende do limite legal com despesas obrigatórias de caráter continuado e ações governamentais, além do limite de gastos com inativos, que caso inobservado gera a nulidade plena do respectivo ato, a mesma consequência se aplica, como adverte Abraham (2017, p.184-188), ao aumento de gastos com pessoal nos últimos cento e oitenta dias do último ano do mandato do titular de Poder ou órgão, com reflexos inclusive na seara criminal, outro mecanismo que revela a preocupação com “heranças fiscais” indesejadas.

Numa perspectiva mais geral, extrapolando a análise do custeio de pessoal, as despesas obrigatórias de caráter continuado são impostas por previsão normativa legal por período superior a dois anos, não podendo o governo dela se esquivar sem violar os seus próprios atos normativos, possuindo natureza de despesa corrente e com duração superior a dois anos. Na mesma sistemática de todas as despesas estatais, não pode comprometer o equilíbrio financeiro devendo apresentar uma estimativa trienal, além da respectiva origem dos recursos comprovando que não afetarão as metas fiscais através de uma compensação mediante corte de gastos ou aumento de receita. A reposição de servidores não se enquadra neste tipo de despesa.

Os restos a pagar – inscritos a qualquer título de despesa - apresentam um limite temporal que busca impedir que o mandatário de um poder repasse uma dívida

a seu sucessor como se verificou diversas vezes antes da promulgação da lei. Neste sentido, não poderá ser contraída nos últimos oito meses do mandato, despesas que não possa ser integralmente paga até o fim do exercício ou que não haja reservas suficientes para sua quitação em exercícios subsequentes. Esse cuidado já estava presente, em menor medida, na Lei 4.320/64<sup>435</sup> e na Constituição de 1988<sup>436</sup>, porém com o advento da LRF buscou-se uma maior segurança em relação à transição, evitando “heranças fiscais” que inviabilizavam parte dos mandatos.

### **3.7. Normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público**

A expedição de normas brasileiras de contabilidade – em âmbito geral, quando de natureza técnica e profissional – são de competência do Conselho Federal de Contabilidade, nos termos do Decreto-Lei nº 9.295/1946, especialmente por força do disposto em seu artigo 6º, alínea ‘f’, com redação dada pelo artigo 76, da Lei nº 12.249/2010. Não obstante, muitas disposições encontram-se em normas gerais da União de âmbito nacional, bem como são expedidas pelos demais estados federados quando se aplicam ao setor público, com base em questionável interpretação quanto ao poder-dever de normatizar concorrentemente, suplementarmente, ou mesmo com competência plena, conforme o caso, por se tratar de direito financeiro, nos termos do artigo 24, da CRFB.

Da inteligência contida no artigo 24, §1º, da Carta Política brasileira, deduz-se que cabe a União o estabelecimento das normas gerais das normas brasileiras de contabilidade (NBC TPS), não obstante a competência normativa suplementar não

---

<sup>435</sup> Art. 59 [...] – §1º [...] é vedado aos Municípios empenhar, no último mês do mandato do Prefeito, mais do que o duodécimo da despesa prevista no orçamento vigente. §2º Fica, também, vedado aos Municípios, no mesmo período, assumir, por qualquer forma, compromissos financeiros para execução depois do término do mandato do Prefeito.

<sup>436</sup> Art. 167 – [...] § 1º Nenhum investimento cuja execução ultrapasse um exercício financeiro poderá ser iniciado sem prévia inclusão no plano plurianual, ou sem lei que autorize a inclusão, sob pena de crime de responsabilidade.

fica excluída aos estados federados, como bem explicita no artigo 24, §2º, da CRFB. Não obstante, não se pode deixar de considerar as competências ao Senado Federal de estabelecer diretamente os limites globais e condições para o montante da dívida mobiliária<sup>437</sup> ou, por meio de proposição do Presidente da República, fixar os limites globais para o montante da dívida consolidada<sup>438</sup> de cada esfera de entes federados, e Secretaria do Tesouro Nacional

A partir do início formal do processo de convergência das normas brasileiras de contabilidade (NBCs) em 2015 – por meio de acordo de colaboração firmado com a *International Federation of Accountants* (IFAC) que creditou o CFC como um dos tradutores nacionais – tendo por base os padrões internacionalmente exarados pelo *International Public Sector Accounting Standards Board* (Ipsasb), o CFC em cooperação técnica com a STN revisou boa parte das NBCs já existentes e estabeleceu um cronograma de convergência que termina em 2021, sendo o prazo para sua integral adoção até 2024. A preocupação central, além de maior transparência para as contas públicas, é a comparabilidade e rastreabilidade, elevando-se o por consequência os níveis de *accountability* e *compliance* do governo e contas nacionais, ampliando os níveis de confiança do mercado interno e externo e dos organismos de controle social sobre o teor dos demonstrativos contábeis e fiscais do setor público brasileiro.

Em que pese a relevância a médio e longo prazo da convergência das NBCs aos padrões internacionais, há de se considerar que o ambiente de intensa mudança e revisões conceituais somou-se a cenários cíclicos de crises econômicas e

---

<sup>437</sup> Dívida contraída mediante a emissão de títulos.

<sup>438</sup> Também denominada dívida fundada, consubstancia-se propriamente nas obrigações financeiras assumidas em virtude de leis, contratos, convênios ou tratados e da realização de operações de crédito com prazo de amortização superior a 12 meses. No entanto, a partir de 2001, por força da Resolução SF nº 43/01, as operações de crédito que, mesmo sendo de prazo inferior a 12 meses, tenham sido incluídas como receitas orçamentárias, bem como passou-se a incluir os precatórios judiciais emitidos e não pagos no orçamento anual em que tiverem sido incluídos.

fiscais, potencializando a reinterpretação de normas e elementos de demonstrativos contábeis e fiscais, implicando em alguns momentos<sup>439</sup> no agravamento de crises políticas de âmbito nacional ou regional, tais como as denominadas “pedaladas fiscais” atribuídas ao governo da então presidente Dilma Rousseff relativas ao exercício de 2015<sup>440</sup>, classificada pelo TCU como sendo espécie do gênero de ilicitudes denominadas “contabilidade criativa” (BRASIL, 2016, pp.627e 657). Não se pode olvidar, no entanto, que o movimento de acirramento de testes empíricos com os conceitos e disposições normativas que regulam a contabilidade aplicada ao setor público brasileiro se deu não em 2015, mas bem mais de uma década antes, coincidindo com os momentos de maior ou menor convergência da administração pública brasileira com os preceitos da abordagem teórica que foi denominada estado republicano por Bresser-Pereira, especialmente a partir do final da década de 1990, com a posterior edição da LRF em 2000.

No âmbito constitucional, há de anotar alguns marcos de mudança com repercussões no direito financeiro, especialmente na sistemática da contabilidade aplicada ao setor público, especialmente desde a década de 1990 a partir da qual as normas gerais atualmente vigentes aplicáveis a matéria foram editadas, com as honrosas exceções daquelas recepcionadas de regimes constitucionais anteriores, tais como o Decreto-Lei nº 4.320/1964.

No sentido acima esboçado, verifica-se que a CRFB promulgada em 1988 sofreu alterações pelas ECs nº 29/2000 (quanto ao financiamento da saúde) EC nº 42/2003 (quanto ao sistema tributário nacional), nº 45/2004 (introduzindo as súmulas vinculantes e ampliando o ativismo judicial que repercutem em alterações no direito financeiro por meio de precedentes), nº 53/2006 (que altera diversas disposições,

---

<sup>439</sup> Por meio de maior massa crítica desenvolvida em operadores das ciências contábeis e seus reflexos nas ciências conexas.

<sup>440</sup> Vide a narrativa oficial documentada em Brasil (2016, pp.23, 36, 60, 61, 203, 562, 627, 633, 667, 749 e 754).



dentre elas os de financiamento da educação e saúde), nº 59/2009 (que trata da redução progressiva das desvinculações de receitas destinadas a manutenção e desenvolvimento do ensino), nº 86/2015 (que torna obrigatória a execução de dadas programações orçamentárias, tais como emendas parlamentares ao PLOA), nº 95/2016 (que institui o novo regime fiscal). Tais alterações, abriram significativas frentes de alterações constitucionais – por força de mutação constitucional decorrente das interpretações do STF e, em alguma medida, das cortes de contas – e legais, cuja sistemática de divisão de competência normativa entre distintos órgãos e ente federados não conduziu a uma plena confluência de praxe e entendimentos.

Por largo período o direito financeiro se viu regido especialmente pelo Decreto-Lei nº 4.320/1964 e, dada sua esparsa e parca regulamentação, tendo seu controle formal focado especialmente nas operações propriamente do sistema orçamentário-financeiro. A compreensão progressiva das repercussões patrimoniais dos resultados parciais e anuais das contas orçamentárias, bem como o amadurecimento do entendimento de que a receita sendo um elemento essencial no equilíbrio orçamentário não poderia ser relegada a um sistema de controle completamente apartado da despesa é que fez com que mais recentemente os sistemas de controle interno e as cortes de contas se atentassem mais propriamente a importância da adoção de um parâmetro único, um regime, de contabilização viabilizando maior controle sobre o ciclo de planejamento e realização da receita. Até há bem poucos exercícios financeiros, com o discurso jurídico administrativo do sigilo fiscal e do marco infraconstitucional da receita centrada no CTN, a receita era relegada a um universo gerido pelas estruturas dos correspondentes fiscos, sem um controle interno ou externo efetivo, eficiente ou eficaz.

Hodiernamente, ao contrário do supra descrito, a tendência é cada vez mais considerar o CTN como lato sensu o direito tributário, no que tange os seus dispositivos que informam o ciclo de planejamento e realização orçamentária da

receita ou de suas repercussões patrimoniais, tais como os ritos de inscrição, atualização e baixa da dívida ativa, como norma integrante do direito financeiro.

A exemplo de significativas alterações no direito financeiro com impacto no patrimônio dos entes federados e na forma de interpretação e operacionalização de lançamentos nos sistemas patrimoniais, orçamentário-financeiro e de compensação, pode-se citar a dinâmica introduzida pela Lei nº 9.476/1997 que estabelece critérios para a consolidação, a assunção e o refinanciamento, pela União, da dívida pública mobiliária dos estados federados.

Setorialmente, muitas regulamentações de sistemas funcionais ou de operacionalização administrativa tiveram substanciais repercussões no direito financeiro, tais como a Lei nº 8.080/1990 e Lei nº 8.142/1990 que regulamentaram o SUS, ou mesmo a Lei nº 8.666/1993 que, ao tratar da licitação, contratos e convênios, estabelece por vias transversas contabilizações próprias do sistema contábil de compensação, ou, ainda a título de exemplo, as eventuais alterações no Decreto-Lei nº 20.919/1932 que regulamenta a prescrição quinquenal.

A partir da edição da Lei complementar nº 101/2000 – denominada lei da responsabilidade fiscal – diversas normas passaram a alterar a miúdo a formatação de demonstrativos contábeis, interpretações conceituais e mesmo o lançamento contábil, no âmbito do direito público pátrio. Pode-se destacar dentro deste movimento a Lei complementar nº 131/2009 – denominada lei da transparência – a Lei complementar nº 156/2016 que introduziu plano de auxílio aos estados e DF, estabelecendo medidas de incentivo ao reequilíbrio fiscal, bem como a Lei complementar nº 159/2017 que instituiu o regime de recuperação fiscal dos estados e do DF.

Deve-se aqui ressaltar que, embora contenha disposições coercitivas nos seus dispositivos internos, o grande instrumento de coerção ao cumprimento das disposições da LRF foram os instituídos – já predominantemente no âmbito do direito

penal – pela Lei nº 10.028/2000, denominada lei de crimes fiscais; com o advento e progressiva aplicação dessa norma, os conflitos de interesse nas diversas instâncias políticas e técnicas do estado brasileiro passou a se evidenciar, sendo materializado muitas vezes em decisões, interpretações para aplicação, regulamentações ou alterações por meio de revisões legais ou, ainda, emendas constitucionais quanto aos conceitos e disposições da gestão da responsabilidade fiscal. As frentes de conflito ampliaram-se social e politicamente com o advento e progressiva implementação da Lei nº 12.527/2011, denominada lei de acesso à informação, que após mais de três décadas vinha a regulamentar direito fundamental constitucionalmente expresso no artigo 5º, da CRFB.

Em 2018, tendo já a evidenciação dos conflitos de aplicação e interpretação dos dispositivos de direito financeiro, especialmente em face de um aprofundamento da compreensão das repercussões práticas de sua aplicação nas demonstrações contábeis e fiscais, adveio a Lei nº 13.655/2018 que – sob o manto garantista do contraditório, ampla defesa e presunção de inocência – altera singelamente o Decreto-Lei nº 4.657/1942, denominado lei de introdução às normas do direito brasileiro, afetando de forma significativa a praxe dos sistemas de controle interno e externo, por vias transversas repercutindo no direito financeiro, dentre outras implicações.

Ao Senado Federal coube a regulamentação de alguns limites, dentre os quais se destacam o de endividamento dos entes federados e algumas conceituações e procedimentos que impactaram na contabilidade aplicada ao setor público brasileiro, dentre as quais podem-se destacar as Resoluções SF nº 40/2001, nº 43/2001, nº 48/2007, nº 41/2009, nº 09/2017, nº 10/2017.

No âmbito das normas técnicas gerais e profissionais contábeis aplicáveis ao setor público, o CFC editou em 1993 a Resolução nº 750, tratando inicialmente dos princípios fundamentais e disposições gerais aplicáveis à contabilidade em entidades do setor público, posteriormente alterada pela Resolução nº 1.111/2007 e, mais uma vez, pela Resolução nº 1.282/2010. Em 2008, já ensaiando uma convergência ainda

não formal, é editada a NBCT 16.1 (conceituação, objeto e campo de aplicação da contabilidade no setor público) por meio da Resolução nº 1.128/2008, seguida da NBC T 16.2 (tratando do patrimônio e sistemas contábeis) por meio da Resolução nº 1.129/2008, da NBC T 16.3 (tratando do planejamento e seus instrumentos contábeis) por meio da Resolução nº 1.130/2008, NBC T 16.4 (dispondo sobre transações no setor público) por meio da Resolução nº 1.131/2008, da NBC T 16.5 (sobre registros contábeis) por meio da Resolução nº 1.132/2008, da NBC T 16.6 (sobre os demonstrativos contábeis) por meio da Resolução nº 1.133/2008, NBC T 16.7 (dispondo sobre as consolidações das demonstrações contábeis) por meio da Resolução nº 1.134/2008, da NBC T 16.8 (sobre o controle interno) por meio da Resolução nº 1.135/2008, da NBC T 16.9 (sobre depreciação, amortização e exaustão de bens do ativo patrimonial) por meio da Resolução nº 1.136/2008, da NBC T 16.10 (dispondo sobre a avaliação e mensuração de ativos e passivos em entidades do setor público) por meio da Resolução nº 1.137/2008, da NBC T 16.11 (dispondo sobre o sistema de informação de custos do setor público) por meio da Resolução nº 1.366/2011.

Mesmo sem que as NBCs T tenham se aplicado plenamente para todos os entes federados, dado as sucessivas negociações de *vacatio legis* com efeitos retroativos, já iniciaram suas alterações – especialmente quanto as de 16.1, 16.2 e 16.6 - por meio da Resolução CFC nº 1.268/2012. Nesse mesmo sentido seguem as alterações nas NBCs T nº 16.1, 16.2, 16.4, 16.5, 16.6, 16.10 e 16.11, por meio da Resolução CFC nº 1.437/2013.

Negociadas com o IFAC e firmada a cooperação técnica entre CFC e STN em 2015, com uma ao menos aparente harmonia de entendimentos – inicia-se formalmente a convergência das NBCs para os padrões internacionais, cuja primeira materialização foi a NBC TSP Estrutura conceitual, no segundo semestre de 2016. Segue-se, então, a edição da NBC TSP nº 01/2016 (quanto a receita de transação sem contraprestação no setor público), da NBC TSP nº 02/2016 (dispondo sobre

receita de transação com contraprestação), da NBC TSP nº 03/2016 (quanto a provisões, passivos contingentes e ativos contingentes), da NBC TSP nº 04/2016 (dispondo sobre a contabilização dos estoques), da NBC TSP nº 05/2016 (quanto a contratos de concessão de serviços públicos), da NBC TSP nº 06/2017 (dispondo sobre a contabilização de propriedade para investimento), da NBC TSP nº 07/2017 (quanto ao ativo imobilizado), da NBC TSP nº 08/2017 (quanto ao ativo intangível), da NBC TSP nº 09/2017 (dispondo sobre a redução do valor de ativo recuperável não gerador de caixa), da NBC TSP nº 10/2017 (dispondo sobre a redução do valor de ativo recuperável gerador de caixa), da NBCT TSP nº 11/2018 (quanto a apresentação das demonstrações contábeis), da NBC TSP nº 12/2018 (dispondo sobre a demonstração dos fluxos de caixa), da NBC TSP nº 13/2018 (quanto a apresentação de informação orçamentária nas demonstrações contábeis), da NBC TSP nº 14/2018 (sobre a contabilização de custos de empréstimos), da NBC TSP nº 15/2018 (dispondo sobre a contabilização de benefícios a empregados), da NBCT Nº 16/2018 (quanto a demonstrações contábeis separadas), da NBC TSP nº 17/2018 (quanto as demonstrações contábeis consolidadas), da NBC TSP nº 18/2018 (dispondo sobre a contabilização de investimentos em coligada e empreendimento controlado), da NBC TSP nº 19/2018 (dispondo sobre a contabilização de acordos em conjunto), da NBC TSP nº 20/2018 (quanto à divulgação de participações em outras entidades), da NBC TSP nº 21/2018 (combinações no setor público).

Há de se ressaltar que mais e significativas alterações nas normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público estão a caminho, como se pode verificar ao teor de: i) PLP nº 295/2016 já aprovado no Senado Federal e atualmente em trâmite na Câmara de Deputado, com vistas a em dinâmica - ao menos discursiva – de maior convergência com os preceitos da LRF, substituir o Decreto-Lei nº 4.320/1964 enquanto nova lei geral de finanças públicas, com proposições de também ser denominada lei da qualidade fiscal; ii) Projeto de Lei Complementar nº 125/2019 que propõe alterações na LRF, em especial quanto aos requisitos para a formulação

da LDO, que passaria a conter previsão de atualização anual da tabela progressiva do imposto de renda incidente sobre os rendimentos de pessoa física de acordo com a variação acumulada no ano anterior do Índice de Preços ao Consumidor Amplo; ou iii) Projeto de Lei nº 1292/1995, tendo consolidadas proposições do PL nº 6814/2017 do Senado Federal e outros 239 PLs correlatos, com a nova lei geral de licitações e contratos, revogando as disposições que afetam a contabilidade pública contidas especialmente na Lei nº 8.666/1993, embora tal diploma se situe mais propriamente no ramo do direito administrativo.

As normas de direito financeiro, quando alteradas, introduzidas ou revogadas, dificilmente não impactam direta ou indiretamente aquelas que tratam da operacionalização da contabilidade aplicada ao setor público; isso porque, as NBC TSP nada mais são do que os desdobramentos de mensuração e registro dos fatos e atos da administração pública, regulados em alguma medida pelo direito financeiro. Assim é que, por exemplo, o estabelecimento dos regimes de caixa para os registros da receita e o regime de competência para as despesas públicas, firma para o sistema contábil orçamentário financeiro um atípico regime contábil misto. A compreensão dos sistemas contábeis aplicáveis ao setor público pode ser uma forma de sistematizar a praxe contábil decorrente das normas de direito financeiro brasileiro.

Quatro são os sistemas adotados na contabilidade aplicada ao setor público: i) orçamentário-financeiro, cujo regime operacional ainda é o misto (NBC TSP nº12/2018), mas a consolidação de suas demonstrações segue o regime de competência (NBCs TSP nº 11/2018 e 13/2018), suas contas das receitas e das despesas permitem o acompanhamento da realização da receita e execução da despesa pública, sendo seus resultados não neutros transportados ao sistema patrimonial; ii) de compensação que tem por finalidade o registro de todos os atos e fatos que tenham potencial impacto no patrimônio público, tendo um diálogo direto com os instrumentos de planejamento como anexos de riscos fiscais e metas fiscais da LDO, leis autorizativas de contratação de empréstimos, leis autorizativas de

alienação de ativos não circulantes ou de criação de empresas públicas, por exemplo; iii) patrimonial, cujas suas contas se agregam em cinco grandes grupos, sendo ativo circulante, ativo não circulante, passivo circulante, passivo não circulante e patrimônio líquido, no qual o equilíbrio do montante da soma dos dois primeiros deve se evidenciar por equivaler a soma dos três últimos, dentre outras necessários corolários das normas técnicas de saúde patrimonial; iv) de custos<sup>441</sup>, que registram a evolução dos custos da administração pública, com um viés qualitativo do gasto público, consubstanciando-se num dos mais relevantes instrumentais de planejamento e controle, embora ainda substancialmente relegado na praxe administrativa brasileira.

O sistema contábil de custos, está intimamente relacionado à quantificação e qualificação do gasto público na busca de eficiência<sup>442</sup> e produtividade, ambos díspares conceitos inseridos num contexto de atividade produtiva, embora não raramente utilizados de maneira indevida como sendo um mesmo. Este último trata da relação existente entre o montante de produtos que conseguem ser produzidos através de uma quantidade fixa de insumos, mas podem ser inseridos variáveis que

---

<sup>441</sup> O sistema de custos se relaciona com o modelo produtivo que no setor público difere da iniciativa privada, pois esta tem acesso a uma oferta elástica de insumos que não está à disposição daquele. Como a tributação é o mecanismo de custeio dos gastos públicos, qualquer gasto adicional necessita do aumento dos impostos distorcivos, que apresentam custos marginais afetando tanto os contribuintes quanto o próprio sistema tributário, embora tal espécie não seja capaz de desencadear o efeito substituição. Porém, o incremento dos dispêndios estatais gera a benefícios sociais que acompanham a evolução dos gastos, essas variáveis acabam por dificultar a mensuração da eficiência dos gastos, que muitas das vezes se atém à eficiência no uso da receita. É nesse sentido que Mattos e Terra (2015, pp. 217-224) realiza a análise de situações difíceis na alocação de recursos públicos, ou seja, as alternativas para o gasto público passam ao largo das análises realizadas, bem como a desconsideração do preço de um governo instituído.

<sup>442</sup> A eficiência de escala está relacionada a uma produção numa escala favorável, assim compreendida aquelas em que o a produtividade média dos insumos atinge o máximo, já o panorama dos produtos refere-se à utilização de insumos comuns. Já a eficiência alocativa reside no comportamento e no objetivo, tendo em vista que estes pontos determinaram a alocação dos recursos financeiros e o comportamento de lucros e custos. Por fim, a eficiência social, que analisa os bens e sua máxima utilidade social, de modo que o aspecto do produto incide sobre o limiar produtivo em relação à fronteira de possibilidade de produção, onde a produção de um não afeta a de outro (MATTOS e TERRA; 2015, pp. 215-216).

influenciem esse número de acordo com as necessidades da atividade realizada, o que se denomina produtividade total de fatores. Segundo Mattos e Terra (2015, pp. 213-215), sua principal utilidade é mensurar quais áreas e quais ações afetam o ciclo produtivo em busca de melhores resultados, seja mediante políticas públicas ou até mesmo pela iniciativa privada.

Destaque-se que fatores ambientais, como cultura e religião, por exemplo, não estão sob o controle dos agentes públicos de modo a permitir o incremento de um efetivo indicador de produtividade no âmbito geral da administração pública, podendo eventualmente ser estabelecido em processos menos complexos. Não obstante, o conceito de eficiência, embora mais complexo, pode ser agrupado em diversos tipos de acordo com a relevância que certos fatores recebem, seja ela pelo enfoque do insumo ou pelo enfoque do produto. A eficiência técnica, em relação ao produto, é conceituada como a quantidade de produtos produzidos com uma quantidade fixa de recursos em relação ao montante factível de produção, haja vista a tecnologia disponível, também denominado de fronteira de possibilidades de produção. Pela perspectiva do insumo, a eficiência técnica persegue a fronteira de custos, que são os insumos mínimos necessários para a produção do produto.



As demonstrações contábeis<sup>443</sup> gerais aplicáveis ao setor público são, em regra: i) balanço orçamentário<sup>444</sup>; ii) balanço financeiro<sup>445</sup>; iii) balanço patrimonial<sup>446</sup>; iv) demonstrações das variações patrimoniais <sup>447</sup>. Tais demonstrativos são de consolidação anual, em função das alterações introduzidas pela Lei da Transparência e Lei de Acesso à Informação, com a necessidade da disponibilidade dos dados de execução orçamentária em tempo próximo ao real, os controles internos e externos

---

<sup>443</sup> Nesse sentido, o artigo 101, do Decreto-Lei nº 4.320/1964 determina que os resultados gerais do exercício serão demonstrados no balanço orçamentário, no balanço financeiro, no balanço patrimonial e na demonstração das variações patrimoniais.

<sup>444</sup> Em seu artigo 102, o Decreto-Lei nº 4.320/1964 dispõe que balanço orçamentário demonstrará as receitas e despesas previstas em confronto com as realizadas, de forma detalhada e com as devidas consolidações.

<sup>445</sup> O balanço financeiro, ao teor do artigo 103, do Decreto-Lei nº 4.320/1964, deve demonstrar as receitas e a despesas orçamentárias, com os correspondentes recebimentos e os pagamentos de natureza extra orçamentária, conjugados com os saldos em espécie provenientes do exercício anterior, bem como os que se transferem para o exercício seguinte. Em seu parágrafo único, o citado dispositivo ainda dispõe que os restos a pagar devem ser computados na receita extra orçamentária para compensar sua inclusão na despesa orçamentária, fechando assim a dinâmica metodológica das partidas dobradas adota nas ciências contábeis.

<sup>446</sup> A estrutura e teor detalhado do balanço patrimonial, exigido na contabilidade aplicada ao setor público, consta das disposições do artigo 105, do Decreto-Lei nº 4.320/1964, devendo minimamente demonstrar: i) o ativo financeiro (referenciado como ativo circulante ao teor das NBC TSP, após a convergência aos padrões internacionais); ii) o ativo permanente (atualmente mais comumente denominado ativo não circulante nas NBC TSP, embora não se ajustando plenamente ao mesmo, como se infere do teor do §2º, do supra mencionado dispositivo legal); iii) o passivo financeiro (passivo circulante nas NBC TSP); iv) passivo permanente (passivo não circulante, ao teor das NBC TSP, em que pese não se ajustar plenamente ao mesmo, como se infere do teor do §4º, do supra mencionado dispositivo legal); v) o saldo patrimonial (expresso pelo PL, nas disposições da NBC TSP); vi) as contas de compensação (derivadas das consolidações das contas do sistema de compensação, ao teor das atuais NBC). Em seus parágrafos, o citado dispositivo do diploma geral de direito financeiro determina que: a) o ativo financeiro compreenderá os créditos e valores realizáveis independentemente de autorização orçamentária e os valores numerários; b) o ativo permanente compreenderá os bens, créditos e valores, cuja mobilização ou alienação dependa de autorização legislativa; c) o passivo financeiro compreenderá as dívidas fundadas e outras, cujo pagamento independa de autorização orçamentária; d) o passivo permanente compreenderá as dívidas fundadas e outras que dependam de autorização legislativa para amortização ou resgate; e) nas contas de compensação serão registrados os bens, valores, obrigações e situações não compreendidas nos parágrafos anteriores e que, imediata ou indiretamente, possam vir a afetar o patrimônio.

<sup>447</sup> A estrutura da demonstração das variações patrimoniais é prevista no artigo 104, do Decreto-Lei nº 4.320/1964, devendo ele evidenciar as alterações verificadas no patrimônio, resultantes ou independentes da execução orçamentária, indicando o resultado patrimonial do exercício.

dos entes federados emitiram diversas normativas que, na prática, reduziram significativamente a periodicidade do fechamento de suas parciais, sendo em regra de remessa mensal a correspondente corte de contas. Somam-se a essas às demonstrações fiscais: i) relatório resumido de gestão fiscal (RREO), de periodicidade bimestral; ii) relatório de gestão fiscal (RGF), de periodicidade quadrimestral.

### **3.8. Precedentes administrativos e judiciais, ativismo e responsabilidade fiscal**

O precedente administrativo ou judicial surge da prática reiterada e uniforme de atos administrativos ou decisões judiciais em contextos similares que dão origem a norma jurídica válida que atende ao interesse público, dotada de caráter vinculante impondo consequências jurídicas, reconhecidas como fonte de direito administrativo ou financeiro e servindo como abordagens paradigmáticas a situações futuras - muito embora a repetição não seja elemento essencial para sua caracterização - contribui para maior estabilidade e segurança (OLIVEIRA, 2018, p. 95-97). Sua aplicabilidade em situações vindouras, contudo, exige que haja uma similaridade na situação fático-jurídica posta sob apreciação de uma mesma entidade da administração pública, pois a coerência estatal é corolário em todos os âmbitos, não somente nos casos levados ao Poder Judiciário.

O contencioso administrativo em muito se assemelha ao processo judicial, embora seja dotado de peculiaridades que não se vislumbram entre as características deste, notadamente a possibilidade de atuação de ofício da administração pública, além da não definitividade das decisões administrativas, que poderão ser rediscutidas na seara judicial. A análise dos precedentes jurisprudenciais do STF, TJGO e cortes de contas pode ser um caminho para traçar os limites de sua aplicabilidade e a repercussão dessa interpretação frente as disposições normativas e praxes das cortes de contas.

Em se tratando de buscar estabelecer uma fronteira entre o livre

convencimento do juízo - que prescinde de aplicação hermenêutica sobre o texto da norma - e aquilo que viria a ser propriamente ativismo judicial, poder-se-ia partir da reflexão de que um fato social ou científico somente subsome a uma interpretação da realidade, a partir de uma abordagem ordenada; ou seja, contextualizada no âmbito de uma teoria explícita (GRANGER, 1994, p.48).

O cerne da questão do ativismo judicial em Dworkin (2014, pp.16 e 19-25) é a divergência teórica no direito, com especial relevo à atuação dos magistrados, considerando que se trata de um fenômeno social, razão pela qual se digna a priorizar a perspectiva interna, aquela que diz respeito aos participantes das reivindicações, buscando desconstruir a teoria do fato mediante a análise de casos concretos vivenciados, por exemplo, nos Estados Unidos e na Inglaterra. O paradigmático caso Elmer trazia a questão de um neto que assassinará seu avô e buscava, pela via judicial, assegurar seu direito à herança. Embora para os magistrados estivesse evidente que a lei assegurasse o direito de herança, buscavam ainda uma solução mais adequada ao caso, com base na intenção do legislador e os interesses da justiça.

Para o juiz Gray, dever-se-ia perseguir a literalidade do texto legal, considerando-o como vontade consolidada do legislador, era a metodologia literal da interpretação, já para o juiz Earl, a busca deveria ser pela intenção do legislador, ainda que tal previsão não conste expressamente da norma, mas tendo em vista que ali poderia estar caso tal hipótese tivesse sido ponderada por ele, o cânone interpretativo teleológico. Na visão deste magistrado, a teoria da legislação deveria levar em consideração os princípios gerais do direito e aos princípios de justiça existentes no ordenamento, promovendo uma análise sistemática das normas. Essa visão reverberou na Suprema Corte americana, alicerçada no fundamento de que ninguém pode beneficiar-se de sua própria torpeza, razão pela qual a herança não foi entregue ao assassino.

Em sua abordagem, Bucci (2006, pp.23-31) ressalta a questão da delimitação da atuação do Estado Juiz dado os contornos peculiares em que as políticas públicas se inserem ao transitarem entre normas e atividades, onde sua melhor concepção está ao compreendê-las como programas de ação que buscam a realização de direitos através de prestações estatais diretamente, bem como abordar toda a procedimentalização para este objetivo.

Na perspectiva ofertada por Larenz (2012, p.283), para quem a jurisprudência oferece um dos mais sólidos alicerces à praxe hermenêutica jurídica, “interpretar um texto quer dizer, portanto, decidir-se por uma entre muitas possíveis interpretações, com base em considerações que fazem aparecer tal interpretação como a correta.” Tal perspectiva, pode implicar em significativa insegurança jurídica frente à um planejamento orçamentário-financeiro anual, cuja materialização em previsão de receita e fixação de despesas são – do ponto de vista eminentemente técnico – decorrências de planejamentos setoriais decenais, prioridades, programas e ações revistas quadrienalmente nos Planos Plurianuais (PPAs), cujas orientações matriciais de suas formulações ou restrições – em especial quanto as metas e riscos fiscais para o horizonte do correspondente exercício financeiro – são delineadas nas Leis de Diretrizes Orçamentárias. A título de exemplo, analise-se o teor da reinterpretção das funções estatais por tribunais superiores, materializado em julgados tais como o extrato abaixo citado de Recurso Especial submetido ao juízo do Superior Tribunal de Justiça, *verbis*:

ADMINISTRATIVO. AÇÃO CIVIL PÚBLICA. CONTROLE JUDICIAL DE POLÍTICAS PÚBLICAS. POSSIBILIDADE EM CASOS EXCEPCIONAIS. DIREITO À SAÚDE. FORNECIMENTO DE EQUIPAMENTOS A HOSPITAL UNIVERSITÁRIO. MANIFESTA NECESSIDADE. OBRIGAÇÃO DO ESTADO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO PRINCÍPIO DA SEPARAÇÃO DOS PODERES. NÃO OPORTUNIDADE DA RESERVA DO POSSÍVEL AO MÍNIMO EXISTENCIAL.  
[...]

3. A partir da consolidação constitucional dos direitos sociais, a função estatal foi profundamente modificada, deixando de ser eminentemente legisladora em pró das liberdades públicas, para se tornar mais ativa com a missão de transformar a realidade social. Em decorrência, não só a

administração pública recebeu a incumbência de criar e implementar políticas públicas necessárias à satisfação dos fins constitucionalmente delineados, como também, o Poder Judiciário teve sua margem de atuação ampliada, como forma de fiscalizar e velar pelo fiel cumprimento dos objetivos constitucionais.

**4.** Seria uma distorção pensar que o princípio da separação dos poderes, originalmente concebido com o escopo de garantia dos direitos fundamentais, pudesse ser utilizado justamente como óbice à realização dos direitos sociais, igualmente fundamentais. Com efeito, a correta interpretação do referido princípio, em matéria de **políticas públicas**, deve ser a de utilizá-lo apenas para limitar a atuação do judiciário quando a administração pública atua dentro dos limites concedidos pela lei. Em casos excepcionais, quando a administração extrapola os limites da competência que lhe fora atribuída e age sem razão, ou fugindo da finalidade a qual estava vinculada, autorizado se encontra o Poder Judiciário a corrigir tal distorção restaurando a ordem jurídica violada.

**5.** O indivíduo não pode exigir do estado prestações supérfluas, pois isto escaparia do limite do razoável, não sendo exigível que a sociedade arque com esse ônus. Eis a correta compreensão do princípio da reserva do possível, tal como foi formulado pela jurisprudência germânica. Por outro lado, qualquer pleito que vise a fomentar uma existência minimamente decente não pode ser encarado como sem motivos, pois garantir a dignidade humana é um dos objetivos principais do Estado Democrático de Direito. Por este motivo, o princípio da reserva do possível não pode ser oposto ao princípio do mínimo existencial.

**6.** Assegurar um mínimo de dignidade humana por meio de serviços públicos essenciais, dentre os quais a educação e a saúde, é escopo da República Federativa do Brasil que não pode ser condicionado à conveniência política do administrador público. A omissão injustificada da administração em efetivar as políticas públicas constitucionalmente definidas e essenciais para a promoção da dignidade humana não deve ser assistida passivamente pelo Poder Judiciário.

(STJ, Resp. nº 1.041.197–MS nº 2008/0059830-7)

Apesar de haver balizas jurídicas ancoradas no pós positivismo jurídico, Coelho (2015, pp.139-141) pondera que o ativismo judicial, caracterizado pela ingerência do judiciário sobre competências específicas do Legislativo e do Executivo, põem em sérios riscos à segurança jurídica. O realismo jurídico pode ser acertado ao apontar que as decisões judiciais muita das vezes se orientam mais por fatores de ordem pessoal do magistrado, do que propriamente ao ordenamento jurídico, mas tal fenômeno deve ser minimizado através de uma análise e identificação destes fatores

para que se promova o legítimo controle de tais decisões, garantindo, assim, a previsibilidade necessária para assegurar a segurança jurídica.

O positivismo jurídico, tal como analisa Dworkin (2014, pp.41-45), aponta que a divergência se dá no campo dos fatos, onde o empirismo sobre a história dos institutos jurídicos é que definem a natureza do direito. Austin aponta que o direito é na verdade o conjunto das decisões históricas das classes detentoras do poder político que é transmitido corretamente aos demais, daí advindo a veracidade das proposições jurídicas. Já Hart (2012, pp.129-141) entende que os fundamentos do direito estão na aceitação da “regra de conhecimento”, definida por ele como uma convenção social pela qual a comunidade aceita e atribui a certo grupo a legitimidade de criar leis. Por outro lado, o jusnaturalismo aponta a convergência entre direito e justiça, de modo que a orientação dos juristas se dá mais por aspectos morais que efetivamente factuais; sob tal aspecto o ativismo judicial parece retomar senão suas bases, ao menos parte de sua estruturação lógica do que vem a ser o direito. Por sua vez, o realismo jurídico atrela a veracidade das proposições ao contexto em que estão inseridas, chegando – em função consequência lógica de seus pressupostos – a entender que o direito não é senão é aquilo “que o juiz tomou em seu café da manhã” (DWORKIN, *ibidem*).

A materialização da atuação judicial, segundo Bucci (2006, pp.31-35), deve ser analisada e delimitada a partir de uma análise de como as políticas serão submetidas à jurisdição decorre da proteção ao direito que elas expressam. Contudo, a proeminência do manejo jurisdicional com essa questão vem através de mecanismos de direito processual, destacando-se o papel do Ministério Público em sua defesa, historicamente desde a instituição do sistema constitucional hodierno, especialmente através da Ação Civil Pública. Nesta esteira, o conflito entre direitos surge como ponto crítico do debate, pois o ativismo judicial traz a questão da substituição das análises administrativas formuladas pelo Poder Executivo pelas decisões do Poder Judiciário adstritas aos limites da lide que lhes são trazidas, sem

que se atentem para as consequências para o direito dos demais. Deste modo, é preciso destacar que a atuação do Poder Judiciário nestas questões deve estar adstrita ao procedimento destas políticas, visando resguardar a natureza do direito, especialmente aqueles que possuem envergadura constitucional, não devendo substituir os legitimados para o direcionamento político estatal, tão pouco cogitar substituir toda a estrutura burocrática, os quais recebem este encargo da própria Carta Magna.

Não obstante os riscos de uma autorização a autoridade judiciária à aplicação de metodologias integrativas, tais como a aplicação dos costumes, analogia e interpretação como dispositivo o arcabouço de diretriz em que se conformam os princípios de direito – em face das frágeis fronteiras de tal possibilidade e o instrumental necessário ao ativismo judicial - a lei dificilmente abarcaria todas as hipóteses das relações civis, do cidadão para com a sociedade política e seus agentes, ou mesmo entre distintas sociedades políticas, que no âmbito do direito interno é regido por um complexo princípio federativo e no direito externo pelo paradoxo de um direito edificado em torno de consensos e legitimidade coercitiva relativizada para aplica-lo por organizações internacionais, enquanto as partes reconhecerem o diploma normativo e o juízo, dado a primazia técnica do princípio da soberania nesse ambiente. Mas o que fazer diante das situações em que o Direito não se dignou a reger, surgindo então a necessidade de manifestação do juiz como supressor desse vazio?

Os juspositivistas convictos responderão de pronto a favor de uma visão radical de que o Direito não está presente, mas somente a retórica judicial com vista a mascarar os anseios ideológicos de seu emissor. Observe-se, no entanto, as possíveis implicações à gestão da responsabilidade fiscal da reinterpretção – a título de exemplo – do princípio da reserva do possível à luz da teoria das restrições das restrições, em julgado de Recurso Extraordinário submetido ao juízo do Supremo Tribunal Federa, *verbis*:



Não deixo de conferir, no entanto, assentadas tais premissas, significativo relevo ao tema pertinente à reserva do possível (LUÍS FERNANDO SGARBOSSA, Crítica à Teoria dos Custos dos Direitos, vol. 1, 2010, Fabris Editor; STEPHEN HOLMES/CASS R. SUNSTEIN, *The Cost of Rights*, 1999, Norton, New York; ANA PAULA DE BARCELLOS, A Eficácia Jurídica dos Princípios Constitucionais, p. 245/246, 2002, Renovar; FLÁVIO GALDINO, Introdução à Teoria dos Custos dos Direitos, p. 190/198, itens ns. 9.5 e 9.6, e p. 345/347, item n. 15.3, 2005, Lumen Juris), notadamente em sede de efetivação e implementação (usualmente onerosas) de determinados direitos cujo adimplemento, pelo Poder Público, impõe e exige, deste, prestações estatais positivas concretizadoras de tais prerrogativas individuais e/ou coletivas. [...] se revela legítima a possibilidade de controle jurisdicional da invocação estatal da cláusula da reserva do possível, considerada, para tanto, a teoria das restrições das restrições, segundo a qual consoante observa LUÍS FERNANDO SGARBOSSA (Crítica à Teoria dos Custos dos Direitos, vol. 1/273-274, item n. 2, 2010, Fabris Editor) as limitações a direitos fundamentais, como o de que ora se cuida, sujeitam-se, em seu processo hermenêutico, a uma exegese necessariamente restritiva, sob pena de ofensa a determinados parâmetros de índole constitucional, como, p. ex., aqueles fundados na proibição de retrocesso social, na proteção ao mínimo existencial (que deriva do princípio da dignidade da pessoa humana), na vedação da proteção insuficiente e, também, na proibição de excesso. [...] o administrador não tem discricionariedade para deliberar sobre a oportunidade e conveniência de implementação de políticas públicas discriminadas na ordem social constitucional, pois tal restou deliberado pelo Constituinte e pelo legislador que elaborou as normas de integração. (STF, RE nº 795749/CE)

Considerando as contribuições dos precedentes – por exemplo - o estabelecimento de métodos de interpretação ou aplicação de disposições coercitivas a conduzir a gestão à pretendida responsabilidade fiscal, pode-se anotar a análise ofertada por Amorim Junior (2017, pp.92-95) quanto a decisão do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial nº 892.818, considerada emblemática na construção do seu conceito de dosimetria das sanções decorrentes da Lei de Improbidade Administrativa.

Com base no parâmetro jurídico acima delineado, a digressão deve abarcar a diferenciação entre o conceito de juízo de improbidade administrativa do juízo (premissa maior) de dosimetria da sanção (premissa menor), vez que a racionalidade do método é essencial tanto na caracterização do ato ilícito tido como improbo, quanto na fixação da penalidade a ser imposta após reconhecida a ilicitude, de modo ainda que a avaliação deve ser minuciosa, dado que a indevida atenuação da situação pode



dar azo à perpetuação dos comportamentos que a norma visa coibir. Assim sendo, não se pode – por exemplo - confundir a inabilidade com a improbidade, onde a conduta do administrador deve ser considerada casuisticamente, com o escopo de que uma vez verificada a atitude ilícita, impor-lhe a respectiva reprimenda.

O ato de improbidade administrativa – aqui interessando aqueles que implicaram no descumprimento dos limites da responsabilidade fiscal - pode ser definido como aquele ato jurídico que viola os ditames legais e constitucionais, podendo ser decorrente de uma conduta dolosa ou culposa, bem como concretizar-se através da ação ou da abstenção do agente (comissivo ou omissivo), quando relevante para a consecução da ilicitude.

Em se tratando de jurisprudência sobre a abrangência e competência das decisões as cortes de contas, enquanto controle externo dos indicadores da gestão da responsabilidade fiscal, importa discutir a eficácia presente da Súmula nº 347, do STF. Apesar de ter sido editada na vigência da Constituição Federal de 1967 e algumas decisões recentes do próprio STF ter colocado em dúvida sua aplicabilidade, ela continua a produzir seus efeitos, autorizando o Tribunal de Contas da União e – pelo princípio da simetria - as cortes de contas em todo país a afastar a aplicabilidade de determinados dispositivos das normas financeiras, em especial quanto à responsabilidade fiscal, sob alegação de sua inconstitucionalidade no caso concreto.

Num caminho diferente do supra delineado, a mais recente doutrina conduz a interpretação de que em face do processo de recepção de normas e, naturalmente de posicionamentos jurisprudenciais gerais que nelas se fundamentara, em especial pelo fato das emendas e outorgas de textos constitucionais posteriores à sua emissão, a não revogação expressa da supracitada súmula traz dúvidas sob sua aplicabilidade ou não no ordenamento jurídico em vigor.

Em que pesem as reflexões de Rui Barbosa (1949, pp.385-386) sobre a importância de se blindar constitucionalmente com poderes especiais um órgão, tal

como o TCE/GO<sup>448</sup>, de julgamento e verificação do planejamento orçamentário e financeiro – na perspectiva adotada por ele, de responsabilidade precípua do Legislativo que o aprova – e de sua execução e gestão do patrimonial pelo Executivo por atos “que direta ou indireta, próxima ou remotamente, discrepem da linha rigorosa das leis de finanças”, há de se considerar que reprovações ou aprovações de contas de gestão e pareceres quanto as contas de governo<sup>449</sup> têm sido, em muitos pontos, fundamentadas em interpretações cujo afastamento da aplicabilidade de disposições expressas das normas de direito financeiro tem se erigido a partir do exame administrativo de constitucionalidade dos mesmos. As consequências de tais prerrogativas, tal como utilizadas, tem sido uma ausência de harmonia de interpretação sobre a forma, por exemplo, de composição das bases de cálculo da RCL, ou de determinadas despesas líquidas – como gasto com pessoal – e da própria dívida pública.

O papel da Suprema Corte se mostra, considerando o regramento constitucional de competências, relevante na fixação dos parâmetros para uma proporcionalidade racional, especialmente no que tange as coerções administrativas imputadas aos administradores públicos e entes federados subnacionais e quanto as eventuais penas correlatas por improbidade administrativa<sup>450</sup>, decorrentes em larga

---

<sup>448</sup> Ao teor do Acórdão proferido pelo Pleno do STF na ADI 4190 MC/RJ<sup>448</sup>, relatada pelo Ministro Celso de Mello, o TCU – e portanto as cortes de contas em suas respectivas esferas de atuação - é constitucionalmente autônomo, não se encontrando subordinado hierarquicamente ao Legislativo, não sendo órgão com função delegada ou mesmo de assessoramento técnico àquele.

<sup>449</sup> Em alguns casos se verifica um largo afastamento da idealização de Barbosa (1949, p.387) que – posteriormente se tornando patrono das Cortes de Contas – em sua perspectiva de como seria a correspondente atuação, fez “votos, para que os executores deste pensamento se mostrem dignos desta missão salvadora”.

<sup>450</sup> A conceituação de ato de improbidade administrativa remete àquele ato jurídico que viola os ditames legais e constitucionais, podendo ser decorrente de uma conduta dolosa ou culposa, bem como concretizar-se através da ação ou da abstenção do agente (comissivo ou omissivo), quando relevante para a consecução da ilicitude. Não obstante, para a responsabilização, no âmbito do direito posto, a sujeição passiva possível é abrangente, ultrapassando os limites dos agentes públicos formais e abarcando todos os aqueles que recebam dinheiro ou patrimônio público, ao teor

medida de descumprimentos mais graves quanto a responsabilidade fiscal; não obstante, a praxe demonstra uma, ao menos aparente, não priorização ou não harmonização de entendimentos que possibilitariam uma minoração das contradições interpretativas em âmbito nacional, dada a possibilitada da repercussão geral. Como exemplo, pode-se citar o levantamento realizado por Amorim Júnior (2017, pp.78-83) que demonstra ser raras as vezes que a fundamentação da corte constitucional foi realizada de acordo com as proposições alexyanas, parâmetros que o próprio STF estabeleceu em precedentes como abordagens em casos de princípios jurídicos colidentes, os quais serão sopesados com base na proporcionalidade.

Nos moldes alexyanos, as decisões do STF tem conduzido para uma compreensão dos direitos fundamentais como mandados de otimização que estão sujeitos a conflitos entre si, devendo ser solucionados através da ponderação, de acordo com as possibilidades que serão verificadas no caso concreto. Ressalte-se que a construção deste balanceamento passará (ou deveria passar) inevitavelmente por uma sólida e racional argumentação jurídica, de modo que a prevalência de argumentos autoritários coloca em xeque a decisão, pois se esquia da motivação que é corolário da visão republicana de transparência<sup>451</sup>.

---

do artigo 1º da Lei de improbidade administrativa, traduzindo a internalização do instituto americano *follow the money* de identificação de agentes para responsabilização, com algumas adaptações.

<sup>451</sup> Diante do cenário exposto, destaca-se que as audiências públicas nos processos em julgamento, a transmissão ao vivo, a instituição do *amicus curiae* surgem como instrumentos que trazem maior legitimidade à interpretação constitucional realizada no âmbito do Supremo, porém não são elementos que justifiquem a falta de fundamentação das decisões, onde se percebe que a mera menção ao corolário da proporcionalidade é justificativa por si só suficiente à elucidação do embate, como se a solução fosse evidente e autoexplicativa. Ademais, há uma banalização de princípios que são invocados na solução destes conflitos, onde a deturpação destas normas mitigam a higidez da legitimidade da Suprema Corte que se esquia do seu papel constitucional de racionalização do sistema normativo.

### **3.9. Síntese das principais e incongruências e disfunções do modelo de gestão fiscal**

... chamamos justos aqueles atos que tendem a produzir e a preservar, para a sociedade política, a felicidade e os elementos que a compõem.  
(ARISTÓTELES, 2002. p.65)

Considerando a teoria do Estado republicano como norteadora, as normas de direito financeiro para a gestão da responsabilidade fiscal busca conduzir a uma realidade social justa, a partir de indicadores que ao passo que efetivem transparência aos resultados da gestão, minimizem por meio de políticas públicas<sup>452</sup> conflitos sociopolíticos decorrentes da necessária ponderação entre a reserva do possível e a garantia do mínimo existencial ao qual se propõe o vigente regime constitucional pátrio.

Numa sociedade civil organizada numa perspectiva democrática, seus cidadãos não devem pressupor que os administradores burocratas ou os políticos da decorrente sociedade política representem fielmente seus interesses (BRESSER, 2009, pp.232-233); por isso, há a necessidade da instituição de mecanismos de controle que podem ser de caráter procedimental quanto as decisões políticas e/ou administrativas quanto a operacionalização das políticas firmadas, em que pesem todas os atos da administração terem conteúdos políticos e administrativos.

Há que se considerar, em face da escassez de recursos, que controlar a burocracia e a lisura das deliberações políticas num ambiente de democracia representativa é dispendioso; assim sendo, a razoabilidade comando que firmem controles em função de preponderância ou significância de dados elementos, dosando

---

<sup>452</sup> Na perspectiva ofertada por Aberbach, Putnam e Rockman (1981), deve-se distinguir quatro atividades básicas relacionadas às políticas públicas, sendo que a primeira delas é exclusiva dos políticos e a última dos burocratas, enquanto as duas intermediárias são compartilhadas pelas duas categorias: i) articulação de ideais políticos; ii) intermediação de interesses; iii) formulação; iv) implementação.

os controles puramente legais ou procedimentais, que afetam diretamente a eficiência e eficácia dos serviços públicos em face de seu enrijecimento e características de controle interno predominantemente apriorísticas e concomitantes, com os controles externos de caráter legal e político.

Os controles legais realizados externa e administrativamente no modelo brasileiro pela cortes de contas, cujo controle posterior por meio de auditorias é preponderante e se focam na análise procedimental e de resultados, se somam ao controle político estabelecidos nas competências dos correspondentes parlamentos; implicando nos custos de burocracias pra controlar burocracias e resultados de contratos de gestão eventualmente firmados pelo Executivo, somados aos custos da manutenção de uma estrutura de assessoramento técnico direto aos agentes políticos que deliberam reunidos em assembleia e que, por sua vez, também devem sofrer algum nível de controle.

A gestão da responsabilidade fiscal tem, pelo supra exposto, aspectos de controles tanto procedimentais quanto de resultados; assim, avaliam tanto a eficiência quanto à eficácia da gestão de dadas políticas públicas estabelecidas legalmente, especialmente por meio dos planos decenais, PPAs, LDOs e LOAs, cujos indicadores firmados em normas gerais, como a LRF, se somam a outros firmados no próprio ciclo de planejamento estratégico a partir dos metas por programas e metas fiscais firmadas ou, ainda, riscos fiscais identificados.

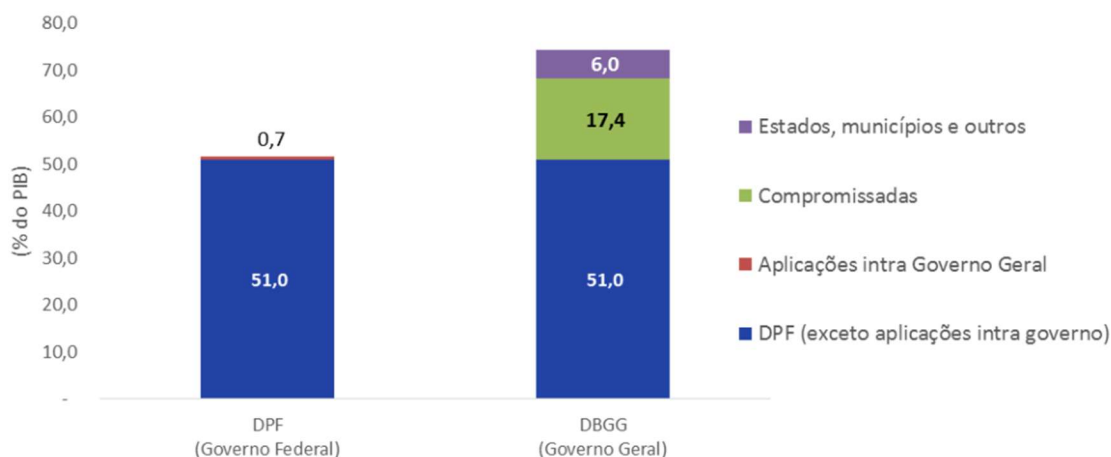
Considerando a dimensão de aferição da eficiência para a adequada gestão da responsabilidade fiscal, há que se considerar que a sua mensuração, tendo em vista a complexidade de vetores que incidem sobre ela, exige a consideração de três dilemas que são apresentados inicialmente por Fried, Lovell e Schimidt (2002) e adaptados aqui às políticas públicas, quais sejam: i) a definição dos insumos e produtos que serão considerados na efetivação de cada política pública, por meio dos correlatos programas e ações do PPA, vale ressaltar ainda as pressões advindas da motivação do processo produtivo, seja aquela que incide nos funcionários e os

estimula a ter um maior aproveitamento da sua jornada, seja aquela que incide sobre a empresa no ambiente de mercado através das políticas de setor, que determina sua produção; ii) o peso que cada insumo representa na elaboração e oferta de dado serviço público que possui inúmeros insumos, especialmente considerando as metas firmadas para a competência a ser avaliada, bem como a consideração de fatores como monopólio, economia de escala, diferenças de preços entre fornecedores e consumidores, incidem neste ponto; e iii) definir um padrão tecnológico ótimo, ou seja, definir a fronteira de possibilidade produção para os bens e serviços que se pretende entregar, que, caso seja apontado mediante práticas empíricas, deve levar em conta que nem todos os dados podem estar influenciado esta perspectiva.

No Brasil, a pluralidade e sobreposição de competência normativa estabelecem algumas dificuldades práticas de compatibilização de indicadores legalmente estabelecidos, ou mesmo de compatibilização de incentivos que tais indicadores proporcionam às dimensões técnica e política da administração pública. A esses fatores devem ser somados para consideração conjunta dos efeitos da distribuição de receitas correntes entre as diferentes esferas de entes federados que compõem o Estado brasileiro, confrontando-as com as obrigações decorrentes da competência e responsabilidade de efetivação de contribuições ao mínimo existencial atribuídas a cada ente por força do pacto federativo estabelecido.

Dado ao empirismo com que as receitas e responsabilidade por despesas foram sendo estabelecidas no âmbito das repartições de competências federativas, sucessivos programas de recuperação fiscal se fizeram necessários desde a inauguração do atual regime constitucional pela CRFB de 1988. Uma evidência de que existe a necessidade de uma revisão geral para o equilíbrio fiscal sustentável dos entes e harmonia federativa pode-se retirar da assunção de dívidas dos entes federados pela União, especialmente quanto a captações realizadas no âmbito internacional, já na década de 1990, sucedidas por diversas renegociações e incentivos ao reequilíbrio fiscal.

**Gráfico 14 – DPF *versus* DBGG**



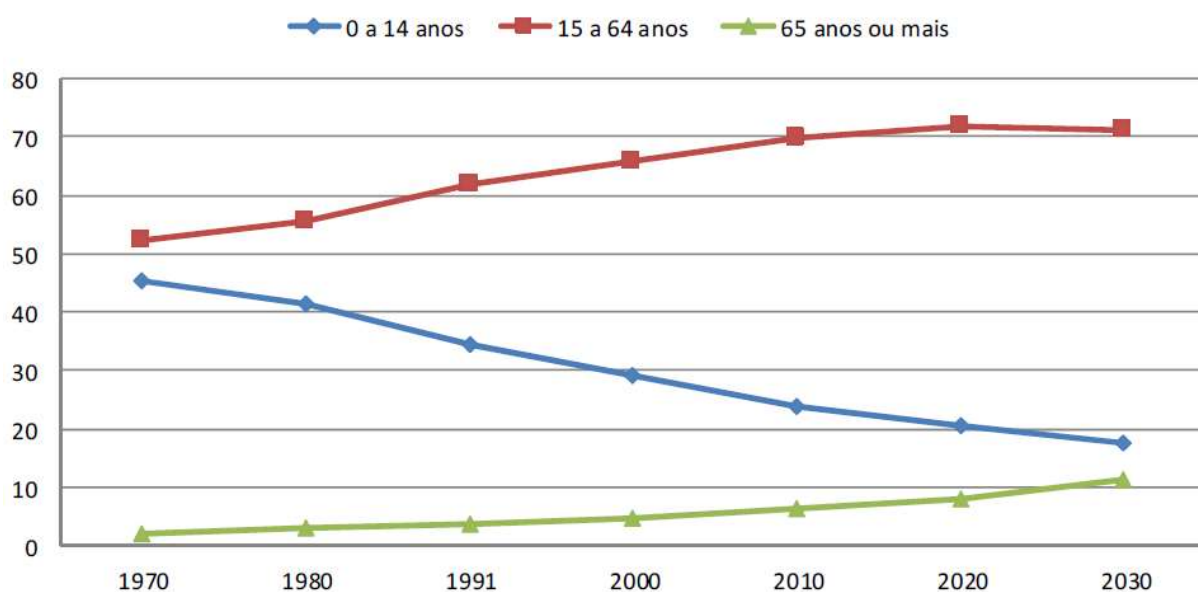
**Fonte:** BACEN - Nota de Política Fiscal (Posição nov/2017) *in* Brasil (2018b, p.22)

A excessiva centralização das dívidas pela União, especialmente em face das renegociações das dívidas dos entes subnacionais apontam para uma reflexão dessa sistemática caracterizar uma burla aos princípios gerais de equilíbrio estabelecidos pela lógica da gestão fiscal. Num primeiro momento poder-se-ia apontar uma leniência política para com desequilíbrios decorrentes puramente de gestões ineficientes no âmbito dos estados e municípios; no entanto, a sistematização desse procedimento remete a ausência de estudos sistemáticos e abrangentes dos custos das políticas públicas, sua estrutura quantitativa e qualitativa de custeio, confrontado com as políticas de repartição de receitas. Ou seja, no caso dos estados federados, a cota parte de responsabilidades obrigacionais no âmbito de políticas de efetivação à direitos fundamentais, numa perspectiva do mínimo existencial, podem não ser coerente com a repartição de receitas da União, bem como da competência tributária aos mesmos atribuída.

Pelo supra exposto, investimentos necessários a ampliação da oferta e em decorrência natural da ampliação da demanda, quando considerada as pressões estabelecidas em dadas políticas em face do crescimento vegetativo ou da movimentação da estrutura da pirâmide etária (vide Gráfico 15), são realizados pelos

estados federados, via de regra, por meio de endividamentos ou, excepcionalmente, por meio de transferências voluntárias da União a título de receitas de capital (vide Gráficos 3 e 4 e Tabela 6). Por consequência, não tendo em regra ao menos receitas correntes suficientes para arcar com a manutenção da máquina e prestação dos serviços nos níveis e abrangência já implantados, os estados se endividam, utilizando-se para tanto dos subterfúgios legais para o mascaramento institucional (vide Gráficos 16 e 17) de sua saúde fiscal ou desconsiderando um colchão mínimo de proteção frente as oscilações da taxa nominal de crescimento das receitas correntes líquidas em decorrência das crises capitalistas cíclicas de produção, por exemplo; posteriormente, numa consequência lógica dada a unicidade do Estado brasileiro cuja apenas a competência parcial de gestão é federativamente descentralizada, esses entes subnacionais pressionam a União por repactuações de sua dívida pública ou auxílios que desafoguem a pressão da amortização e serviços da dívida pública sobre o comprometimento da receita líquida real.

**Gráfico 15** – Evolução da distribuição da população por faixa etária (1970-2030)



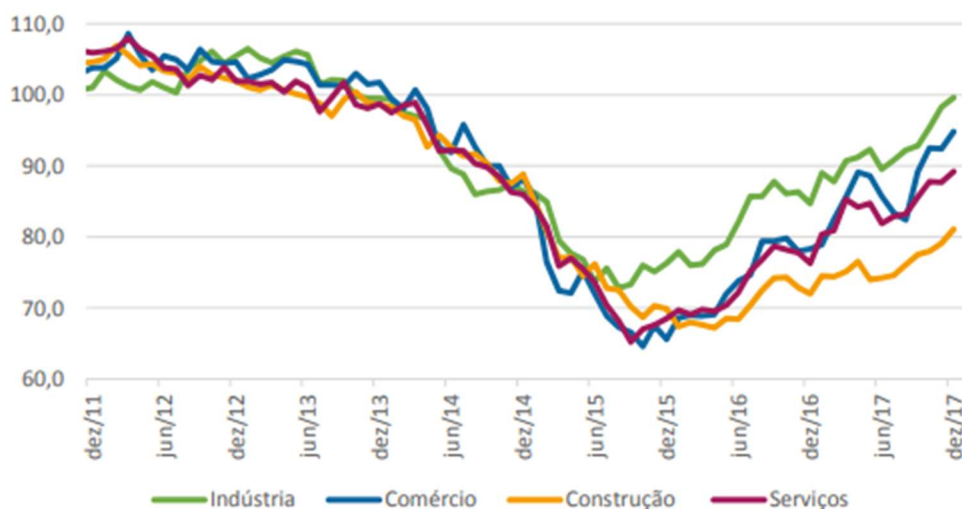
**Fonte:** Dados e projeções do IBGE consolidadas pelo IMB (GOIÁS; 2018).



Ao mesmo passo que a preponderância da cota parte do governo central na pressão da dívida pública do governo geral justifica um certo nível de centralização da arrecadação das receitas públicas, também evidencia uma séria desvirtuação do pacto federativo, se considerada ser decorrente de desequilíbrio fiscal sistêmico promovido pelo modelo em desconsideração aos diversos cenários econômicos possíveis e crises cíclicas setorialmente não sincronizadas, afetando mais ou menos seriamente em dados ciclos as bases de cálculo de diferentes tributos, cuja tributação compõem as predominantes receitas decorrentes em cada ente federado.

A aferição dos riscos fiscais supra mencionados, promotores potenciais de desequilíbrio entre receitas e despesas, não tem um acompanhamento sistemático no Brasil; embora haja uma sistemática de seu dimensionamento na LRF quando da elaboração da LDO em cada exercício. Um acompanhamento indireto se dá por meio da percepção do mercado quanto ao governo, o que não se mostra eficaz no controle das causas, mas apenas eficiente na gestão política de dimensões da crise fiscal e, por consequência, de confiança no estado brasileiro, a exemplo do que demonstra o Gráfico 9.

**Gráfico 16 – Indicadores de Confiança**

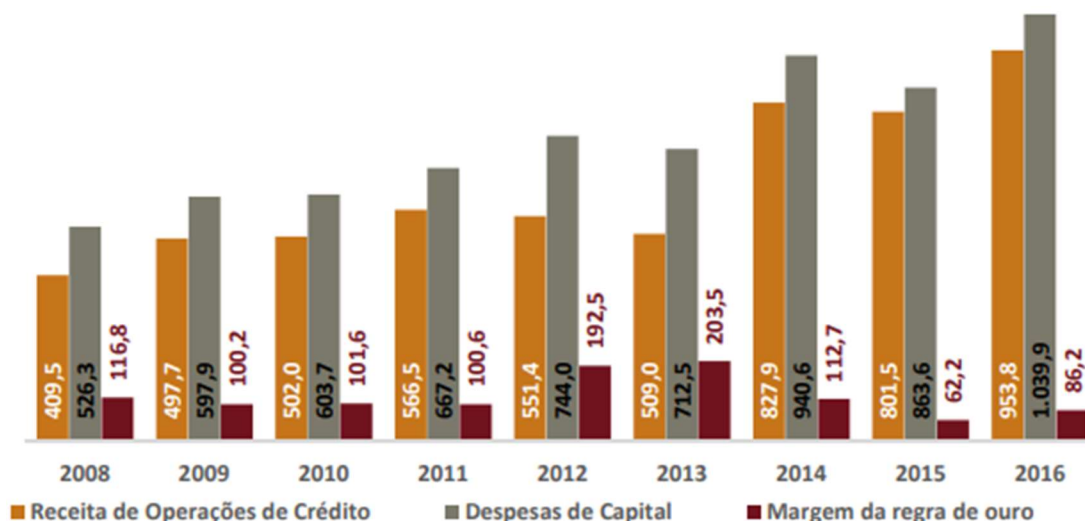


**Fonte:** FGV *apud* BRASIL (2018a, p.7)

Mecanismos de controle firmados para evitar o crescimento do endividamento dos entes federados, em larga medida se referem ao princípio conhecido como “regra de ouro” que, em âmbito geral, estabelecem que as despesas de capital não podem ser inferiores as receitas de capital em dado exercício; ou seja, os investimentos e amortização do principal da dívida pública em dado ente federado não pode ser inferior às receitas realizadas a partir de suas i) captações remuneradas de capital de terceiros (empréstimos ou emissão de títulos públicos), ii) alienações de ativos não circulantes (bens imóveis, participações societárias, direitos futuros quanto a royalties, etc.), ou ainda iii) do recebimento de transferências voluntárias de outros entes públicos a título de receita de capital.

Nas competências em que houver uma composição atípica do terceiro elemento de receitas cujo aporte, mesmo compromissado, pode sofrer percalços temporais em decorrência de intemperes fiscais do ente concedente ou mesmo por sobressaltos de prioridades políticas, o desrespeito a regra de ouro pode ocorrer, sem que no âmbito jurídico se possa responsabilizar efetivamente o gestor estadual, por exemplo. Tais riscos fiscais, como são de aferição geral apenas no fechamento do exercício, podem ser controlados pela União por em regra ser o ente repassador, como demonstra o Gráfico 17; no entanto, quanto mais dependente dado ente subnacional se encontra de tais repasses, menos controle possui sobre tais variações.

**Gráfico 17 – Evolução da margem da regra de ouro**



**Fonte:** STN *in* Brasil (2018, p.22)

Segundo Bresser-Pereira (BRASIL, 1995, pp.20-21), em suas contribuições ao texto do Plano Diretor, elaborado no âmbito do Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado que ele titulava à época, quando da transição democrática, a partir de 1985, observou-se um progressivo loteamento dos cargos públicos, num modelo de governabilidade que comprometeria seriamente a governança pública, estabelecendo uma vertente de populismo patrimonialista que favoreceu certo agigantamento do Estado brasileiro. Nesse movimento, o progressivo comprometimento das receitas para fazer frente as despesas com pessoal teve como culpada eleita alta burocracia que “passava a ser acusada, principalmente pelas forças conservadoras, de ser a culpada da crise do Estado, na medida em que favorecera seu crescimento excessivo”.

É em decorrência dos dois fatores acima explicitados, principalmente, verificado no embate e desconfianças mútuas de diversas forças políticas durante a Constituinte da qual derivou a CRFB, que consubstancia-se em normas constitucionais alguns retrocessos ao modelo gerencial de administração pública, com

significativo engessamento do aparelho estatal em virtude das vinculações de receitas, controles procedimentais rígidos, extensão de controles próprios das entidades públicas para as entidades de direito privado da administração indireta, instituição do regime jurídico único para os servidores civis de todas as esferas de governo, entidades de direito público da administração indireta, Poderes e órgãos autônomos.

A título de comparação, pode-se citar que a estrutura de gastos setoriais da administração pública, como em saúde (a média de 37% do PIB) por exemplo, se aproxima de patamares realizados pelos países de desenvolvimento socioeconômico mais avançados, tais como os Estados Unidos da América e alguns emergentes e integrantes da Comunidade Europeia – estando no entanto ainda abaixo da centralidade das despesas dos países de maior mais elevado Índice de Desenvolvimento Humano (IDH), tais como os escandinavos que se pautam essencialmente pelo estado de bem estar social (BENÍCIO *et al.*, 2015, pp.24-28).

Por outro diapasão, estudos promovidos por instituições multilaterais, tais como o Fundo Monetário Internacional (FMI) e Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), apontam margens consideráveis para melhoria na eficiência por parte da administração pública brasileira em seus sistemas de seguridade e assistência social, especialmente por situar seus indicadores de desempenho qualitativos e quantitativos frente aos montantes despendidos em patamares abaixo da média dos países membro, especialmente no se trata do custeio da saúde, evidenciando um considerável desperdício de recursos (BENÍCIO *et al.*, 2015, pp.41-45).

As constatações acima remetem aos efeitos das vinculações de receita para os correlatos setores, bem como a dinâmica de financiamento cooperativo ou cofinanciamento que muitas vezes implica em transferências voluntárias ou descontingenciamentos orçamentários realizados apenas no último quadrimestre dos correspondentes exercícios orçamentários-financeiros, prejudicando a lógica de um

bom planejamento e alocação de recursos nos respectivos setores, bem em muitos momentos comprometendo a lógica da necessária licitação prévia, optando-se por adoções de adesão de atas de registro de preço, ou estruturações de dispensas emergenciais e/ou optando-se por gastos passíveis de serem realizados por meio de inexigibilidade de licitação, em face da premência do prazo de aplicação dentro do ano civil em que se deu a realização da receita no ente executor da política.

Pelo supra exposto, torna-se premente a sistematização do direito financeiro brasileiro, no que concerne os indicadores da gestão da responsabilidade fiscal, harmonizando-os a realidade social – ajustando as previsões de crescimento das despesas às responsabilidades obrigacionais do Estado em direitos e garantias fundamentais, ou ao contrário, numa perspectiva mais liberal, ajustando os limites do mínimo existencial à reserva do possível - e ciclos, ou ao menos possibilidade dos mesmos, de crises econômicas ou fiscais. Nesse sentido, importa fazer uma breve síntese dos principais indicadores legalmente firmados pela estrutura normativa pátria.

Nos termos das NBCs e a partir das exigências basilares das normas gerais de direito financeiro, os quocientes utilizados para a análise, por exemplo, das demonstrações contábeis aplicada ao setor público, podem ser agregadas em três grupos, a partir da origem das informações utilizadas para a sua composição: i) orçamentários, indicadores obtidos a partir de dados do balanço orçamentário; ii) financeiros, estruturados a partir de informações do balanço financeiro; e iii) patrimoniais, construídos a partir de informações do balanço patrimonial e demonstração das variações patrimoniais.

Os principais indicadores orçamentários a serem analisados para aferições tanto procedimental quanto de resultados são: a) índice de equilíbrio orçamentário (EqO)<sup>453</sup>, obtido a partir da relação entre despesas fixada (Dfix) e receita prevista

---

<sup>453</sup> A equação para esse indicador é  $EqO = Dfix / Rprev$ . Assim, se a despesa fixada ultrapassar a receita prevista ter-se-á indicação de contingenciamentos ou abertura de crédito suplementar, até o montante de eventual superávit financeiro apurado em balanço patrimonial, a fim de primar pelo

(Rprev); b) índice de execução da receita (ER)<sup>454</sup> que reflete o quociente percentual de realização total da receita prevista; índice de execução da despesa (ED)<sup>455</sup>, cuja obtenção se dá da relação entre a despesa executada e a fixada.

Seguindo o liame lógico supra aplicado ao balanço financeiro, tem-se os principais indicadores financeiros que importam ao monitoramento do equilíbrio fiscal sustentável em dado ente, quando observados ao longo de um dado ciclo de competências: i) indicador de resultado orçamentário (RO)<sup>456</sup>, que traduz a relação entre a receita realizada e a despesa executada, apontando para um dos elementos que comporão as disponibilidades ou déficits financeiros; ii) indicador de execução orçamentária (EO)<sup>457</sup>, obtido pela razão entre a receita orçamentária e despesa

---

equilíbrio. Da equação se extrai que se o resultado for menor do que 1, houve uma economia de recursos já na elaboração do orçamento, possivelmente na busca de um resultado primário superavitário, mas é necessário uma análise para verificar se na estruturação interna não houve algum descumprimento de vinculações ou previsões de despesas de capital em montantes menores do que as receitas de capital, por exemplo. Importa aqui ressaltar que o próprio princípio do equilíbrio remete a uma ausência de preocupação de poupança no setor público, pois na eminência de sistemáticos resultados favoráveis do indicador sob análise, apontar-se-ia para uma desoneração tributária ou comprometimento com investimentos que visem a melhoria qualitativa dos serviços inerentes às políticas públicas estabelecidas.

<sup>454</sup> ER = Receita executada / Receita Prevista. Se o resultado for maior que 1, então o indicador aponta para um excesso de arrecadação, justificando com crédito adicional a depender da competência mensal em que foi apurado e da necessidade frente as pressões sobre as despesas. Caso, entretanto, fique abaixo de 1, a variação indica uma insuficiência de receitas a exigir, na evolução das aferições bimestrais, por exemplo, o estabelecimento de contingenciamentos orçamentários, pelo instrumento de limitação de empenhos. Se aplicado, no entanto, apenas no balanço geral ao final do exercício, servirá apenas para apontar a consolidação de um desequilíbrio fiscal grave.

<sup>455</sup> ED = Despesa Executada / Despesa Fixada. O indicador aponta para efetividade da realização da despesa em face do montante fixado, sendo considerado um indicador de eficiência da execução orçamentária ou da aderência do planejamento ao cenário em que se encontra inserto o correlato ente público. Se o indicador resultar em maior que 1, a utilização da dotação orçamentária extrapolou as autorizações legislativas, caso contrário tem-se uma ineficiência de execução ou superdimensionamento no planejamento.

<sup>456</sup> RO = Receita Realizada / Despesa Executada. Seu indicador aponta para a existência de superávit ou déficit orçamentário. O resultado igual a 1 aponta para um equilíbrio, sendo maior que 1 haverá superávit e menor que 1 déficit orçamentário.

<sup>457</sup> EO = Receita Orçamentária / Despesa Orçamentária. Tal indicador aponta o quanto das despesas são pagas com recursos de origem orçamentária; se o valor for superior a um há o superávit orçamentário da movimentação financeira, caso ocorra o contrário, haverá déficit orçamentário da

orçamentária; iii) índice financeiro real da execução orçamentária (FREO)<sup>458</sup>, representando a relação da receita orçamentária realizada e despesa orçamentária empenhada e efetivamente paga; iv) índice de execução orçamentária corrente (EOC)<sup>459</sup> que traduz a relação entre a receita corrente e a despesa corrente; v) índice de execução orçamentária de capital (EOCap)<sup>460</sup> que traduz a relação entre a Receita de Capital e a Despesa de Capital; vi) índice de execução extra orçamentária (EEO)<sup>461</sup>, obtido a partir da relação entre a receita extra orçamentária e despesa

---

movimentação financeira, apontando para eventual utilização indevida de receitas extra orçamentárias para fazer frente a despesas orçamentárias.

<sup>458</sup> FREO = Receita Orçamentária Recebida / Despesa Orçamentária Paga. Tal indicador proporciona rápida inspeção na relação entre a receita orçamentária realizada e a despesa orçamentária paga, considerando-se o regime de caixa. Espera-se que o resultado seja igual a 1; pois se maior que 1 é um indicativo de se verificar se decorre de uma sazonalidade da realização da receita frente a execução da despesa ou desalinhamento da projeção da mesma frente a fixação da despesa e, se pelo contrário, é menor que um, aponta para um contingenciamento orçamentário e/ou limitação de empenhos (este se não se tratar de mera sazonalidade decorrente da dinâmica de arrecadação dos tributos mais significativos a compor a receita do correspondente ente federado).

<sup>459</sup> EOC = Receita Corrente / Despesa Corrente. O índice aponta para o quociente entre as despesas correntes que foram pagas com recursos oriundas de receitas correntes. O esperado é um equilíbrio, sendo que se for maior que 1, o resultado indica um superávit corrente que estará dentro da normalidade se não for proporcionalmente tão significativo; não obstante, se o indicador for menor que 1 há um déficit corrente que deve ser investigado tanto nas causas quanto em suas consequências, pois pode significar evidência de um desrespeito à regra de ouro e um indicativo de impacto incremental negativo no patrimônio público.

<sup>460</sup> EOCap = Receita Capital/Despesa Capital. O indicador afere quanto das despesas de capital foram pagos com receita de capital. Seu resultado esperado é que seja menor ou igual a 1, pois caso contrário, houve um evidente descumprimento da regra de ouro, contribuindo-se de forma incrementalmente negativa no patrimônio líquido. Excepcionalmente, quando o ente subnacional recebe um volume significativo de transferências de capital, o resultado menor do um pode apontar para uma ineficiência na execução das obrigações contratualizadas com os órgãos concedentes no presente exercício orçamentário-financeiro, caracterizando um superávit de capital que pode ser circunstancialmente aceito, nos termos do ordenamento jurídico em vigor. O déficit de capital representado por um resultado menor do que 1, embora o sentido pejorativo do termo, pode indicar equilíbrio fiscal, capacidade de investimento com recursos próprios e um menor risco patrimonial, a depender da análise conjunta dos demais indicadores das demonstrações contábeis.

<sup>461</sup> EEO = Receita Extra Orçamentaria/Despesa Extra Orçamentaria. Se o indicador for maior que 1, há evidências de elevação da dívida flutuante; devendo-se nesse caso verificar se houve conjuntamente no período uma diminuição das disponibilidades nas contas caixa/bancos, pois se afirmativo caracteriza pagamentos de despesas orçamentárias com recursos de financeiros previamente disponíveis, não decorrentes da execução orçamentária da competência anual aferida e, portanto, aponta para uma possível contribuição incremental negativa do PL.



extraorçamentária; vii) índice de resultado da execução financeira (REF)<sup>462</sup> que traduz a relação entre o montante das receitas orçamentárias e extra orçamentárias com a soma das despesas orçamentárias e extraorçamentárias; e viii) índice de resultado dos saldos financeiros (RSF)<sup>463</sup>, representando a relação entre o saldo financeiro legado ao exercício subsequente e o saldo financeiro recebido do exercício anterior;

Quanto ao balanço patrimonial, as análises mais comuns e decorrentes da observâncias de regulamentações e princípios constantes das NBCs e demais normas de direito financeiro que informem o trato com as informações patrimoniais dos entes públicos ou entidades de direito público da administração indireta, tem-se como indicadores: i) índice da situação financeira (SF)<sup>464</sup> que traduz o quociente entre o ativo financeiro e o passivo financeiro, em valores globais; ii) índice de situação permanente (SP)<sup>465</sup>, decorrente da relação entre o ativo permanente e o passivo

---

<sup>462</sup> REF = (RO+REO) / (DO+DEO). Se o indicador resultar em maior que 1, o total de receitas (orçamentárias ou não) foi superior ao total das despesas (orçamentárias ou não), sendo uma simplificação dos resultados do balanço financeiro.

<sup>463</sup> RSF = Saldo que Passa para o Exercício Seguinte / Saldo do Exercício Anterior. Esse indicador aponta para o resultado do balanço financeiro, sendo que se for maior que 1 tem-se um superávit e se menor que 1 evidencia movimentação financeira de origem extra orçamentária.

<sup>464</sup> SF = Ativo Financeiro / Passivo Financeiro. Esse indicador é utilizado para se checar a consistência de um superávit financeiro, atendendo-se por exemplo ao disposto no artigo 43, §2º, do Decreto-Lei nº 4.320/1964, representando uma razão entre o montante dos recursos financeiros disponíveis e obrigações de curto prazo, sendo considerado normal se for maior do 1, desde que tal resultado não se dê a partir do incremento da dívida fundada que comprometeria as contas do passivo não circulante do ente federado. Assim, se for maior que um, resulta-se num superávit financeiro e menor que 1 em déficit. Não sendo fruto de novos endividamentos, o resultado maior que um aponta para a possibilidade de abertura de créditos adicionais – seja na modalidade suplementar ou adicional – no exercício subsequente, após o fechamento das contas do exercício anterior que, pelos prazos legais, equivale ao final do primeiro bimestre daquele exercício.

<sup>465</sup> SP = Ativo Permanente / Passivo Permanente. Tal indicador demonstra o grau de equilíbrio entre o passivo permanente (em regra, integrante do passivo não circulante) e o ativo permanente, sendo que se maior do 1 aponta para um saldo patrimonial positivo. No sentido contrário, sendo o resultado menor do 1, aponta-se para um passivo real descoberto, requerendo-se uma análise para a aferição de suas causas e justificativa. Esse resultado muitas vezes não é perceptível em face de que as conceituações de ativo permanente e passivo permanente não se ajustem plenamente a totalidade dos ativos e passivos não circulante, cujas estruturas de controle se encontram mais aparelhadas para aferir e controlar em termos de montantes globais.



permanente; iii) índice de resultado patrimonial ( $R_{patr}$ )<sup>466</sup> que reflete a relação entre o montante do ativo e real e a soma do passivo real; iv) índice de comprometimento do limite de endividamento (LE)<sup>467</sup>, decorrente do quociente entre a dívida fundada e a receita líquida real.

Os indicadores dos demonstrativos fiscais, assim denominados aqueles cuja exigência legal foi introduzida com o advento da LRF, são basicamente os decorrentes da análise dos relatórios resumidos de execução orçamentária (RREO), relatórios de gestão fiscal (RGF) e anexos de metas e riscos fiscais constantes da LDO, somados aos decorrentes da principiologia introduzida pela responsabilidade fiscal, tais como os de resultados qualitativos e quantitativos da realização dos programas e metas estabelecidos no PPA para dado exercício, bem como sua regionalização, prioridades de investimentos estabelecidos na LDO e obediência as vinculações constitucionais e legais de receitas.

Quanto as vinculações de receitas, houve um suficiente exaurimento de sua discussão no capítulo anterior, verificando-se que em cenários de uma taxa de crescimento da RCL menor do que as despesas obrigatórias de caráter continuado, o

---

<sup>466</sup>  $SP = \text{Soma do Ativo Real} / \text{Soma do Passivo Real}$ . Sendo o ativo real a soma do ativo financeiro e permanente, bem como o passivo real a soma do passivo financeiro e permanente, se o resultado for igual a um tem-se um indicativo de equilíbrio patrimonial, devendo esse ser testado com o quociente do montante de ativos circulantes e não circulantes pelo montante de passivos não circulantes e não circulantes. Essa necessária checagem a ser consignada em notas explicativas se faz necessária em face das sutis diferenças conceituais constatadas entre as disposições do Decreto-Lei nº 4.320/1964 e demais normas de direito financeiro que informam as NBC TSP e, portanto, as demonstrações contábeis e fiscais aplicadas ao setor público. Eventuais discrepâncias de resultados, a partir da adoção de conceituações distintas de passivos e ativos, podem ser utilizadas para mascarar institucionalmente a saúde patrimonial de dado ente, requerendo uma atenção na unificação conceitual.

<sup>467</sup>  $LE = \text{Dívida Fundada} / \text{RLR}$ . Tal indicador, se maior que 1, aponta para uma conjuntura patrimonial em que o total das obrigações de longo prazo supera o montante das receitas orçamentárias líquidas do exercício. Sua utilização, embora as vantagens conceituais e simplicidade de interpretação, tem sido restrita após a edição da LRF; isso porque os indicadores fiscais de endividamento utilizam como parâmetro proporções da RCL e estas, por sua vez, agregam alguns elementos excluídos na apuração da receita líquida real (RLR), tais como receitas recebidas de transferências voluntárias da União, no caso dos estados federados.

gestor terá que escolher entre o respeito as vinculações e o cumprimento do montante daquelas despesas denominadas obrigatórias. Tais constatações vem gerando subterfúgios de desvinculações provisórias, em sua maioria, em proporções e formas firmadas ao sabor de um empirismo nem sempre harmônico com conjunto de normas de direito financeiro ou administrativas e mesmo garantistas das quais decorrem obrigações traduzidas em equivalentes monetários aos entes federados e, portanto, comprometimentos patrimoniais ou orçamentários.

As aferições de eficiência e eficácia dos programas estabelecidos no PPA, bem como das prioridades de investimentos firmadas na LDO ainda são incipientes nos órgãos de controle interno e externo. Via de regra, são observados em termos de proporções de execução físico-financeira, sem uma preocupação mais sistemática com os resultados decorrentes, a partir dos quais se poderia afirmar ter uma administração focada em resultados, enquanto premissa de implementação do gerencialismo e relativização da primazia dos corolários da teoria da burocracia.

Com a introdução do RREO e do RGF alguns indicadores se fizeram relevantes ao acompanhamento da gestão da responsabilidade fiscal, dentre os quais se pode destacar, sendo que os quatro primeiros já foram exaustivamente percorridos no capítulo II: i) índice de gasto com pessoal; ii) índice de endividamento público; iii) resultado primário; iv) resultado nominal; v) índice de instituição, previsão e arrecadação dos tributos (AT) da competência constitucional do ente, para o qual a não totalização implica em vedação de recebimento de transferências voluntárias se a periclitização se referir a espécie tributária impostos, ao teor do artigo 11, da LRF; vi) margem de erro das projeções de receitas orçamentárias (PR), compatível com a variação de índice de preços do crescimento econômico e de outros fatores relevantes, cujo cálculo deve ser instruído com demonstrativos de sua evolução nos últimos três exercícios e da projeção para os dois subsequentes, com detalhamento da metodologia e premissas adotadas, em obediência ao disposto no artigo 12 da LRF; vii) índice de cobrança e realização da dívida ativa (RDA), com desdobramento

das efetivadas pelas vias administrativa e judicial, decorrentes do teor do artigo 13 da LRF; viii) índice de renúncia fiscal<sup>468</sup> (RF), exigindo-se que se diferente de zero, seja acompanhado de impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, serem previstas nas metas fiscais constante da LDO do correspondente exercício e, alternativamente demonstração de que a renúncia foi considerada na estimativa prévia da receita do exercício ou que o conjunto de medidas de compensação implicarão em aumento de receita (por elevação de elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição), nos termos do disposto no artigo 14, da LRF.

Os indicadores introduzidos pela LRF e para os quais não se verifica um conteúdo coercitivo explícito tem sido relegados, tal como se pode observar quanto a aferição das margens de erro das projeções de receita (PR) para a transparência, controle externo e social de suas consistências, níveis de confiabilidade e eventual responsabilização dos responsáveis técnicos por projeções cuja margem de erro tenham superado em muito a sua realização, em desrespeito ao princípio contábil da prevenção, especialmente porque uma proporcionalmente significativa frustração de receita pode implicar em déficit orçamentário e contribuição incrementalmente negativa ao PL.

Nos parágrafos artigo 12, da LRF, exemplificam algumas outras aplicações práticas para o PR, tais como permitir ao Legislativo a reestimativa de receita se

---

<sup>468</sup> Ao teor do que explicitamente dispõe o artigo 14, §1º, da LRF, a renúncia fiscal abarca “anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado”, não se aplicando o conceito nos casos de alterações de alíquotas referentes aos imposto de importação (II), imposto de exportação (IE), imposto sobre produtos industrializados (IPI), imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários (IOF) (artigo 153, incisos I, II, IV e V da CRFB), em função da sua parafiscalidade, bem como quando se tratar de cancelamento de débito cujo montante seja inferior ao dos respectivos custos de cobrança, ao teor do artigo 14, §3º, da LRF.

comprovado o equívoco metodológico ou sistemática margem de erro elevada das projeções anteriores com base na mesma metodologia, ou contestações dos órgãos autônomos quanto ao montante da receita total que lhe forem destinados a título de planejamento das despesas.

Numa tentativa de se evitar de que o cumprimento da regra de ouro fosse aferida apenas no fechamento do exercício, a LRF em seu artigo 12, §2º, dispôs que o montante previsto para as receitas de operações de crédito não poderá ser superior ao das despesas de capital constantes do projeto de lei orçamentária.

Do supra exposto, pode-se aferir que o advento da Lei de Responsabilidade Fiscal não foi contextualizada numa efetiva revisão geral das bases do direito financeiro brasileiro, tendo por abordagem o estado republicano e/ou a implementação de uma gestão da responsabilidade fiscal que fosse coerente ao menos com a estrutura de custeio necessária para a efetivação dos direitos e garantias fundamentais estabelecidos no regime constitucional vigente.

Diante do exposto, pode-se afirmar que a efetivação de direitos mediante a ação estatal deve ser acompanhada de perto, não apenas por aqueles que integram o jogo político, mas também pela própria sociedade que exerce papel importante na definição da agenda política, especialmente ao considerar que a atuação do Estado não englobará todos os seus anseios, mas buscará atender, na medida de suas possibilidades e em coordenação com outras atividades privadas, o que implicará em escolhas trágicas que devem passar pelo crivo social. Nesta seara, o Poder Judiciário deverá atuar estritamente na verificação da adequação destas atividades aos contornos constitucionais, esquivando-se de ações contundentes que impliquem na substituição dos Poderes Legislativos e Executivos.

Por essa razão, compreender as políticas públicas, nelas insertas as políticas de gestão da responsabilidade fiscal, como conjunto integrado de ações, impõe reconhecer o rigor metodológico que deve ser inserido na sua aplicação e



**Instituto CEUB de Pesquisa e Desenvolvimento - ICPD**  
**Programa de Doutorado em Direito**

desenvolvimento, o que se revela importante no intento de distanciá-las da vertente negativa da política, maculada pelo jogo de interesses, e aproximá-las da sua verdadeira razão de ser, que é a representação dos anseios sociais, tendo em vista que elas refletem os objetivos mais relevantes para o povo e incitando a movimentação estatal na sua realização.

## **CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Ao longo dos três capítulos nos quais foi sintetizada a pesquisa relatada no presente trabalho, desenvolveu-se o tema da responsabilidade fiscal no direito financeiro brasileiro, em especial quanto a normatização de sua gestão em termos de indicadores e incentivos com vistas a moldar o comportamento dos administradores públicos e permitir parâmetros de controles horizontais<sup>469</sup> e verticais<sup>470</sup>, bem como pelo incipiente, mas desejado, controle social.

Em resposta ao problema central da pesquisa, já debatido na introdução do presente trabalho, foi formulada a hipótese que atual legislação norteadora da gestão da responsabilidade fiscal não protege o patrimônio líquido dos entes federados ou nem mesmo conduz necessariamente o equilíbrio fiscal sustentável. Verificou-se, ao contrário do que se poderia inferir da leitura das exposições de motivos dos projetos que culminaram nos diplomas legais que em seu conjunto formam os marcos da gestão da responsabilidade fiscal no Brasil, para a viabilização das gestão das políticas públicas de competência de dado ente federado, o modelo de incentivos às ações dos gestores instituído pelo conjunto do direito financeiro implica num mascaramento institucional.

Esse mascaramento institucional, em face das evidências levantadas, se apresenta nos aspectos qualitativos e quantitativos das contas próprias dos sistemas contábeis orçamentário-financeiro, de compensação, patrimonial e de custos,

---

<sup>469</sup> Essencialmente exercidos pelas estruturas formais e constitucionalmente previstas de controle interno e externo.

<sup>470</sup> Controles verticais representados por estruturas deliberativas da sociedade política, essencialmente por meio dos parlamentos correlatos aos entes integrantes da federação brasileira.

especialmente no que concerne aos resultados evidenciados nos demonstrativos contábeis e fiscais legalmente exigidos.

A abordagem estabelecida <sup>471</sup> requereu um certo nível de interdisciplinaridade em face da pesquisa de efetividade<sup>472</sup>, eficiência e eficácia de dispositivos normativos que norteia a gestão da responsabilidade fiscal terem seus efeitos práticos no âmbito social, tangenciando objetos de outras ciências, tais como o patrimônio para as ciências contábeis, a organização <sup>473</sup> para a ciência da administração e o mercado<sup>474</sup> para a economia.

Tendo-se ajustado o recorte temático no âmbito de um dos entes subnacionais do tipo estado, além da problemática e hipótese inicial, firmando-se como método geral o lógico indutivo, analisou-se os diplomas normativos de âmbito geral e abrangência nacional e os do Estado de Goiás, bem como demonstrativos contábeis e fiscais de Goiás e algumas séries históricas de interesse comparativo no âmbito do governo geral e, ainda, decisões judiciais e das cortes de contas emblemáticas para o tema. E, em momentos que se fizeram necessários, utilizou-se de algumas técnicas jurimétricas para, a partir da previsibilidade de algumas decisões especialmente por parte da corte de contas de Goiás e do Supremo Tribunal Federal, se verificasse a existência de precedentes *stricto sensu* que pudessem explicar determinados comportamentos da gestão em face da responsabilidade fiscal.

A análise se desenvolveu em viés qualitativo e quantitativo dos dados coletados nas fontes secundárias supracitadas, bem como a partir de alguns pressupostos e corolários das teoria da escolha pública, quando da análise das

---

<sup>471</sup> A partir do marco teórico de um estado republicano.

<sup>472</sup> Cujos reflexos do desuso aferido no campo mais próprio das ciências contábeis, econômicas ou da administração, se evidencia no direito por meio do fenômeno do desuetudo kelseniano.

<sup>473</sup> Ou mais propriamente a gestão da organização.

<sup>474</sup> Especialmente no que condiz a relação do mercado com a evolução das receitas públicas e eventuais crises fiscais.

tendências promovidas pela normatização de indicadores a serem evidenciados e, por exemplo, conteúdos coercitivos correlacionados ao desempenho que eventualmente reflete quanto a gestão da responsabilidade fiscal. Considerou-se, ainda, a influência sazonal dos ciclos democráticos sobre os de planejamento, execução e controle fiscal.

Na análise dos resultados dos indicadores da responsabilidade fiscal, especialmente no caso de Goiás, utilizou-se da técnica administrativa da sondagem mista, em face da complexidade da modelagem decorrente de sobreposições normativas, no âmbito do direito financeiro brasileiro, evidenciando algumas possíveis medidas práticas a serem adotadas no processo decisório da gestão da responsabilidade fiscal; agregando e ajustando os conjuntos de evidências preferencialmente numa perspectiva própria para análise estratégica, em substituição a análise sinóptica instituída, em regra, na praxe atual dos sistemas de controle interno e externo.

O cenário supra delineado, especialmente nos capítulos II e III, impõe reconhecer que a administração pública brasileira, mais detidamente a do Estado de Goiás, ainda não implementou controles internos e externos plenamente eficazes, embora em larga escala efetivos e eficientes, bem como a prática patrimonialista recorrente demonstra uma significativa distância com o ideário de uma gestão estruturada a partir da teoria de um estado republicano.

Ao desenrolar-se a pesquisa e, a partir da perspectiva ofertada pelo liame lógico-indutivo, se verificou a confirmação da hipótese; ou seja, o conjunto normativo do direito financeiro pátrio que estabelece o “dever ser” da gestão da responsabilidade fiscal promove incentivos incoerentes e – especialmente em cenários cuja a taxa de crescimento da receita líquida real (RLR) não é suficiente para fazer frente às despesas obrigatórias de caráter continuado, aos investimentos mínimos para fazer frente à elevação das demandas de serviço públicos decorrentes do crescimento populacional vegetativo e movimentações na pirâmide etária, dentre outros fatores, bem como às vinculações constitucionais e os limites máximos de comprometimento



por função e elementos de despesas legalmente estabelecidos – implicando no mascaramento institucional das contas públicas, por meio de subterfúgios legais e amparado muitas vezes em precedentes jurisprudenciais e administrativos, tendo por consequência o agravamento de difusas contribuições incrementais negativas ao equilíbrio fiscal, numa perspectiva sustentável ao longo dos ciclos de planejamento, bem como impactando negativamente o patrimônio líquido dos entes federados, particularmente verificado no caso do patrimônio público e equilíbrio projetado das contas do Estado de Goiás.

#### **I – Da nacionalização de padrões e institutos internacionais de direito financeiro**

Da análise da efetividade, eficiência e eficácia dos marcos regulatórios pátrios da responsabilidade fiscal – a partir da teoria do Estado republicano – se avançou sobre a consideração da influência de organismos internacionais em suas interpretações, tal como o que vem ocorrendo a partir do explícito movimento de convergência das normas de contabilidade aplicada ao setor público aos padrões internacionais, bem como as repercussões nos pressupostos de governança<sup>475</sup> do uso de mecanismos de governabilidade em governos de coalisão, contaminados pela praxe de democracia delegatária brasileira, e do ativismo judicial hodierno que – muitas das vezes – introduz por vias transversas o uso institutos e doutrinas estrangeiras ao interpretar a norma posta no ordenamento jurídico brasileiro para a aplicação em fato concreto.

---

<sup>475</sup> O BIRD define governança por meio de suas características, dentre as quais destaca: i) arranjos institucionais; ii) processos de formulação das políticas públicas; iii) processos de tomada de decisão e de implementação das mesmas; iv) fluxo de informações internas de cada órgão e entre os mesmos integrantes de um mesmo governo; v) relações globais dos cidadãos para com seus governos (WOORDS, 2000, *passim*).

Os fenômenos acima mencionados podem remeter a reflexões sobre a influência da globalização<sup>476</sup> na soberania nacional e, por consequência, na eventual reordenação e revisão da disposição hierárquica de determinados conteúdos constante das normas no que tange ao direito financeiro, em face da necessidade de comparabilidade dos resultados fiscais nacionalmente alcançados àqueles também apurados por meio de demonstrativos contábeis e, eventual e complementarmente demonstrativos fiscais, em outros países e organismos multilaterais; isso com vistas à maximização da transparência, e um maior elevado nível de confiança nos padrões de *accountability* e *compliance* governamental, impactando na minoração da percepção de riscos para o mercado e, portanto, auxiliando em diversas frentes de investimentos externos e inserção dos agentes econômicos internos e contextos internacionais que exigem maior estabilidade jurídica organizacional.

Avaliando a questão dos impactos do movimento de convergência das normas brasileiras aos padrões internacionais e o consequente estabelecimento de uma dependência de organismos internacionais, nem sempre multilaterais, recorreu-se ao marco teórico do Estado republicano para tecer algumas considerações e proposições. Nesse sentido, em face do receio de minoração da soberania e seus efeitos negativos no âmbito da organização republicana brasileira, pode-se verificar que, por exemplo, Bresser-Pereira (2009a, *passim*) critica a percepção de Negri e Hardt (2001) quanto a conceituação de império<sup>477</sup>, enquanto sucedâneo de uma

---

<sup>476</sup> A título de exemplificação das implicações, Lucena (2012, p.15) esclarece que existem duas linhas de abordagem nos estudos sobre as instituições internacionais: i) abordagem racionalista, cuja ênfase se dá na importância dos regimes internacionais e suas organizações formais, mas esta somente se justifica se houver ganhos para as partes – estados nacionais, especialmente – envolvidas, pois seus objetivos precípuos são “reduzir as incertezas, alterar a matriz dos custos da transação, fornecer informações fidedignas e estabilizar expectativas; ii) abordagem construtivista, que defende que as instituições nem sempre surgem de forma consciente, o que remete à uma rede informal de poder e relações sociopolíticas, econômicas e culturais, fazendo com que os atores ajam muito mais de acordo com as práticas socialmente construídas do que com o que se edifica positivamente em acordos e tratados.

<sup>477</sup> “O Império só pode ser concebido como uma república universal, uma rede de poderes e contrapoderes estruturada numa arquitetura ilimitada e inclusiva [...] A soberania imperial independe

perspectiva imperialista em que se manifestavam claros blocos com centralidade política em determinadas nações, denominadas potência<sup>478</sup>. Noutra perspectiva, pode-se ponderar quanto a internalização de princípios e harmonizações de normas de direito financeiro que, em larga medida, a formação da Organização das Nações Unidas, como poder que transcende ao Estado-Nação<sup>479</sup>, materializa o projeto de Kelsen (2011) de um modelo em que se pudesse alcançar a paz entre as nações por meio do direito, mas com equilíbrio, sem contudo imbuir-se das características imperialistas<sup>480</sup>; pois, para o jurista, a paz mundial duradoura somente seria alcançada no âmbito de um direito internacional que não almejasse fazer frente ao direito nacional vigente nos estados-nação soberanos, operado por organização que não se excedesse quanto a centralização do poder.

A teoria do estado republicano defende, como fundamento, estados nacionais fortes como antídoto às influências e pressões de mercados globais. Não no sentido de fechamento de mercado ou de retração das relações diplomáticas, mas ao contrário, para sua ampliação a partir da legitimidade da sociedade política e equilíbrio fiscal das contas públicas. Nesse particular, portanto, a implementação do

---

não só do consentimento como da produtividade social dos governados" (NEGRI e HARDT, 2001, pp.18 e 419).

<sup>478</sup> No Império uma estrutura que, a julgar pelo que caracteriza, se aproxima do que na ciência da administração poder-se-ia denominar de matricial, alcançaria os Estados Unidos, os países ricos da União Europeia, o Japão, os grandes bancos e corporações internacionais, exercendo o poder por meio de atores globais, a exemplo do Fundo Monetário Internacional e da Organização Mundial do Comércio; o império seria o verdadeiro poder soberano que governa o mundo. Ideologicamente, os seus defensores desenhavam o Império como permanente, eterno e necessário.

<sup>479</sup> Por liames lógico argumentativos diversos, Ronaldo Poletti (2009, pp.19-20) reconhece que há equívocos no uso do termo Império que carece, muitas vezes, de significação jurídica e até mesmo técnica, considerando que hodiernamente o conceito vem sido evitado pelos juristas, caindo no esquecimento. Destaque-se ainda a confusão conceitual existente entre Império e imperialismo, aquele trata da organização supranacional, enquanto este discute a supremacia de um estado em relação aos demais.

<sup>480</sup> Observa-se certa confusão na diferenciação entre diferentes conceitos de império: alguns apontam seria uma base consistente nos âmbitos militares, tecnológico e economia na busca pela sobreposição sobre os demais estados; porém Poletti (2009, pp.210-213), por exemplo, argumenta que este na verdade é a máxima do imperialismo.

estado republicano, tal como idealizado no movimento em que se encontra inserto a iniciativa da LRF, implica seguir em sentido contrário àqueles que defendem no movimento de globalização uma fragilização do estado, que se mostraria grande demais para as pequenas tarefas e muito pequeno para os grandes desafios. Não que não tenha sido positiva a iniciativa de harmonização das normas internas de direito financeiro, notadamente quanto as NBCs, mas apontando para a necessidade de que a República Federativa do Brasil participe efetivamente no estabelecimento e negociação internacional desses padrões ao invés de uma postura eminentemente reativa de análise e adoção ou rejeição.

Seguindo o lime lógico supra tecido, seria possível um amadurecimento institucional concomitante ao estabelecimento dos padrões no ambiente internacional, evitando-se os sucessivos percalços internos em virtude das iniciativas a princípio desarticuladas de internalização de dispositivos de evidenciação da situação patrimonial e fiscal que não observaram em sua concepção as particularidades pátrias.

## II – Governança, responsabilidade fiscal e hermenêutica

A ideia de governança<sup>481</sup> deriva na sua importância como estratégia de combate ao *rent-seeking*. E, nesse contexto, uma gestão da responsabilidade fiscal que promova a evolução incremental positiva da situação patrimonial da *res publica* passa a ter centralidade nas discussões. No Brasil, o principal marco normativo desse movimento no âmbito do direito financeiro é a LRF; não obstante há uma evidente incongruência de incentivos de determinados indicadores de direito financeiro que, a partir da LRF, foram reinterpretados pelos organismos de controle e Judiciário como

---

<sup>481</sup> Tal como defendido hodiernamente em várias ciências, bem como instituições de promoção do desenvolvimento em nível global.

arcabouço normativo da responsabilidade fiscal.

Pode-se compreender a regulação da responsabilidade fiscal enquanto variável com potencial de promover um deslocamento da dinâmica de desenvolvimento para um novo equilíbrio. Assim, de um aprofundamento do estudo que fomente instrumentos de maior transparência nos resultados da gestão da responsabilidade fiscal, a partir dos marcos legais, se espera uma melhor compreensão da efetividade dessas políticas e sua aderência aos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, em especial quanto a expressões dos direitos humanos fundamentais, tais como liberdades substantivas <sup>482</sup> - especialmente na sua dimensão transparência - e desenvolvimento.

Pelo discutido até este ponto do trabalho, pode-se verificar que a implementação da LRF proporcionou várias fontes e parâmetros de consulta, ao estabelecer uma série de definições que nortearam a gestão corporativa, controle dos limites e avaliação da gestão orçamentária e financeira por meio da comparação com metas e o tratamento dado a algumas contingências que poderiam ser classificadas no âmbito dos riscos fiscais, como exemplifica os limites, restrições e sanções até então estabelecidos, tendo – em sua grande maioria - como parâmetro de aferição sua proporcionalidade frente a Receita Corrente Líquida (RCL)<sup>483</sup>, esta apurada a partir do resultado do mês de referência e dos onze anteriores.

As normas de gestão responsabilidade fiscal, de âmbito nacional no sistema constitucional pátrio, em que pese o esforço hermenêutico<sup>484</sup> para sua

---

<sup>482</sup> Direitos esses compreendidos tanto de primeira geração – aqui enquanto direitos negativos que limitam o Estado em suas ações, permitindo ao indivíduo a garantia de efetividade de cláusula central do contrato social (ROUSSEAU, 1762, pp.9-10) – quanto de segunda geração; pois, se funda na liberdade enquanto autonomia e, como direitos positivos, empoderam o cidadão para a participação do poder político. (BEDIN, 2003, p.127).

<sup>483</sup> A definição legal de RCL se encontra no artigo 2º, IV e §§1º a 3º, da LRF.

<sup>484</sup> Raz (2012, pp.179-180) trabalha – mesmo criticando determinados aspectos - com o método kelseniano de justificação dinâmica das normas que se caracteriza pela concepção de que “uma

harmonização com o arcabouço jurídico preexistente de direito financeiro, impôs um difícil e complexo equilíbrio das contas públicas do sistema orçamentário-financeiro, implicando em uma plêiade de riscos qualitativos e quantitativos às contas patrimoniais. Tais fatores se manifestam por diversos fatores: seja em função das vinculações constitucionais e infraconstitucionais de aplicação orçamentária - tais como em saúde, educação, ciência e tecnologia<sup>485</sup> e previdência – ou por difícil aplicação das recomendações técnicas decorrentes de estimativas estatísticas com vistas à prevenção de riscos e estabelecimento de metas fiscais no âmbito das LDOs ou, ainda, em face de uma estrutura relativamente rígida de planejamento por marcos legais.

O excesso de diplomas normativos <sup>486</sup>, a prematuridade ou unidimensionalidade em que muitas vezes são desenvolvidos, refletindo uma

---

norma é justificada com base em outra norma”, sendo que a “norma justificadora é uma norma criadora de normas” e a justificação se traduz na adequação da norma decorrente para com a criadora. Nesse sistema, a norma fundamental amolda-se ao pacto social ou a síntese de um imperativo categórico kantiano; seja como for, ela é pressuposta. Não obstante, alerta Raz (2012, p. 251) que “[...] nem a ‘continuidade constitucional’ das novas leis nem seu conteúdo são condições necessárias e suficientes para estabelecer a continuidade ou falta de continuidade dos sistemas jurídicos”. E isso se pode afirmar porque o ordenamento jurídico se contextualiza em ambientes complexos e sobrepostos, nos quais se desenrolam a vida social, tais como ambiente religiosos, sociedade política, família, organizações sociais de diversas finalidades etc.

<sup>485</sup> Vinculações constantes em algumas constituições estaduais - por força da autorização constante do artigo 218, §5º, da Constituição da República Federativa do Brasil (CRFB) - tais como se verifica na Constituição do Estado de Goiás que, em seu artigo 158, determina a aplicação anual de no 3,25% (três e vinte e cinco centésimos por cento) na execução de sua política de ciência e tecnologia, inclusive educação superior estadual, ou ainda as disposições do artigo 271 da Constituição do Estado de São Paulo que destina o mínimo de 1% (um por cento) de sua receita tributária para a Fundação de Amparo à Pesquisa do Estado de São Paulo. Devendo-se considerar que esses percentuais não são dedutíveis dos 25% (vinte e cinco por cento) da receita de impostos que a CRFB determina aplicar em educação básica. Esse recurso, ao menos no caso de Goiás, ainda se submete à subvinculações no texto constitucional, de forma que a distribuição se dá, desde a Emenda Constitucional nº 39, de 27/12/2005, em: i) 2% (dois por cento), na Universidade Estadual de Goiás - UEG; ii) 0,5% (cinco décimos por cento) na entidade estadual de apoio à pesquisa; iii) 0,5% (cinco décimos por cento) no órgão estadual de ciência e tecnologia; iv) 0,25% (vinte e cinco centésimos por cento), na entidade estadual de desenvolvimento rural e fundiário, destinados à pesquisa agropecuária e difusão tecnológica.

<sup>486</sup> Tal proliferação normativa eleva o risco de conflito de suas partes dispositivas, bem como dos incentivos promovidos pela parte coercitiva. No âmbito do ordenamento jurídico ao rigor da ciência

ausência de reflexão multidisciplinar, evidenciando a perspectiva de um ou de reduzido número de fatores reais de poder<sup>487</sup>; o que possivelmente explique a velocidade com que são alterados ou substituídos na oscilação do equilíbrio dos focos de poder efetivo, especialmente numa democracia de aspectos predominantemente delegativos na composição do Legislativo, a ainda esperar pela representatividade constitucionalmente prevista para a Casa do Povo. Esse é um fenômeno vivenciado nos países de tradição romano-germânica, especialmente nas democracias ainda em consolidação e dificulta, sobremaneira, o acompanhamento da atualização do ordenamento jurídico por parte dos operadores do direito, além da complexidade de interpretação das matérias reguladas<sup>488</sup>; nesse cenário, é de se esperar que

---

jurídica, não se admite conflito de normas válidas, exceto o conflito aparente; este é resolvido por meio da interpretação. Assim, embora a validade das normas jurídicas esteja em Kelsen (2006, *passim*) intrinsecamente ligada à validade da norma que lhe deu causa e, assim, sucessivamente até a validade da *grundnorm*, a ausência completa de eficácia - ou desuso - implica em invalidade e a esse fenômeno a teoria pura do direito denomina de desuetudo. Na análise desse fenômeno de anulação da validade de uma norma por um costume<sup>486</sup> negativo, Kelsen (2006, pp. 237-238) concebe a própria relação do sistema jurídico – embora hermético *a priori* nas relações intrínsecas - com os sistemas socioeconômico e político-cultural a partir da *grundnorm*, *verbis*; pois a “desuetudo é como que um costume negativo cuja função essencial consiste em anular a validade de uma norma existente. Se o costume é em geral um fato gerador de Direito, então também o Direito estatuído (legislado) pode ser derogado através do costume”.

<sup>487</sup> Exemplo de tal fenômeno, pode ser observado ao teor das disposições de direito financeiro introduzidas por meio da EC nº 86/2015, a partir da qual as emendas individuais de parlamentares ao Projeto de Lei Orçamentária Anual (PLOA) passaram a se restringirem ao montante equivalente à 1,2% (um inteiro e dois décimos por cento) da RCL realizada no exercício anterior, vendendo-se institucionalmente uma mensagem de austeridade e comprometimento no que tange às prioridades necessárias ao reequilíbrio fiscal do Estado brasileiro. Não se restringindo, no entanto, o montante para as emendas de bancada nos respectivos parlamentos dos entes federados, conforme se observa no disposto na redação do inciso §9º, do artigo 166, da CRFB. Numa primeira análise isso seria um caminho no sentido de uma interferência mais criteriosa do legislativo ao orçamento de outros Poderes, especialmente no que condiz à execução de políticas públicas pelo Poder Executivo; não obstante, o §11, do artigo citado, determina a obrigatoriedade de execução dessas emendas, introduzindo nova modalidade de despesas vinculadas.

<sup>488</sup> O ordenamento jurídico positivo, pelo exposto, pode ser compreendido como uma estrutura de normas, tendo o núcleo material da Constituição como a *grundnorm* kelseniana. Nessa perspectiva, o sistema jurídico seria aberto a partir da inter-relação das normas formalmente constitucionais com o meio socioeconômico e político-cultural. Como concepção intelectual humana, tratar-se de um sistema sintético passível de ser representado numa hierarquia e ou especialidade de normas, em inter-relações inerentes; nesse sistema jurídico, o costume arraigado socialmente ao ponto de



pressupostos indispensáveis às adequadas escriturações contábeis que deveriam refletir, quando inseridos nos correspondentes demonstrativos e publicados nos portais de transparência, em adequado *accountability* do *status quo* da gestão da responsabilidade fiscal e situação patrimonial – tais como certeza, exigibilidade e liquidez de créditos dos ativos e passivos – bem como, em aspecto amplo, a segurança jurídica fiquem comprometidas.

Por outro diapasão do sobredito, a proliferação de atos infraconstitucionais reguladores da matéria administrativa e que são capazes de produzir seus plenos efeitos sem a dependência da atividade legislativa, em diversas circunstâncias é justificado também em face da observância da celeridade administrativa; isso porque, os órgãos com poder auto regulatórios que passam a ter capacidade de se adaptar com maior eficiência às questões técnicas que devem ser atendidas de plano.

O relato acima explicita o fenômeno que se verifica na progressiva ampliação dos poderes de regulamentação da STN, inicialmente em caráter eminentemente provisório até que se constituísse o conselho de gestão fiscal, a exemplo das normas de consolidação das contas públicas de que trata o artigo 50, §2º, da LRF, competência perenizada pela não constituição do órgão colegiado e ampliada nas disposições introduzidas pela Lei complementar nº 156/2016, a exemplo da redação introduzida no artigo 48, §2º, da LRF que concede poderes àquele órgão para firmar prazos, formato e sistemas em que todos os entes federados – abarcando todos os Poderes e órgãos de destaque constitucional – para disponibilização de informações de dados contábeis, orçamentários e fiscais, sob pena de vedação de recebimento de repasses voluntários.

Há evidências de que descrédito dado à lei foi influenciado de sobremaneira pela valorização de outros meios para a manifestação da vontade geral

---

implicar no fenômeno desuetado consistiria em elementos transientes – em movimento de passagem pelo sistema.



do povo, notadamente após o fenômeno da constitucionalização do direito, onde os princípios constitucionais tornaram-se axiomas para todos os dispositivos normativos. Assim, a margem de discricionariedade e legitimidade do administrador público foi restringida às balizas constitucionais, não bastando somente à adequação à lei, mas devendo também observar os princípios e regras gerais da Constituição, com especial apreço aos direitos fundamentais.

Os fatos acima explicitados remetem a outra questão que tem conduzido à um conflito interpretativo no âmbito dos tribunais superiores e corte de contas quanto aos comandos do direito financeiro no que tange a gestão da responsabilidade fiscal, em especial quanto a composição de base de cálculos de determinados indicadores ou, ainda, a reinterpretação de significação jurídica para os significantes decorrentes de lançamentos técnico-contábeis, entre outros exemplos que o ativismo judicial e das cortes de contas promoveram, firmando contrários sentidos das interpretações teleológicas das disposições normativas no estabelecimento de determinados precedentes jurisprudenciais e administrativos.

### III – Indicadores de responsabilidade fiscal e incentivos à gestão republicana

Até mesmo nas concepções positivistas de Raz (2012, pp.1-5 e 281)<sup>489</sup> e Kelsen (2006, p.33)<sup>490</sup>, o ordenamento jurídico não é tratado como estrutura desprovida de se influenciar e ser influenciada pela sociedade; pois, há elementos de adaptabilidade com o meio. Para a compreensão de um fenômeno no âmbito do direito, portanto, utiliza-se lógica interpretativa – hermenêutica - distinta daquela

---

<sup>489</sup> Um sistema jurídico pode ser descrito – nas lições de Raz (2012, pp.1-5 e 281) - como um sistema de normas que passam pelo crivo dos questionamentos da existência, identidade, estrutura e conteúdo, bem como se insere como parte ou expressão de um sistema político.

<sup>490</sup> “Uma ‘ordem’ é um sistema de normas cuja unidade é constituída pelo fato de todas elas terem o mesmo fundamento de validade. E o fundamento de validade de uma ordem normativa é – como veremos – uma norma fundamental da qual se retira a validade de todas pertencentes a essa ordem”. (KELSEN, 2006, p.33).

utilizada na compreensão da repercussão no meio externo da subsunção desse fenômeno no ambiente interno ao ordenamento. Para maior contextualização do ordenamento jurídico na sociedade cujas relações regula, verifica-se a necessidade do uso eventual de normas em branco e os princípios, enquanto conceitos abertos. E é por isso que enquanto no âmbito do direito aplicar-se normas interpretativas para análise de um fenômeno humano relacionado, como, por exemplo, a teoria da troca (HOMANS, 2010, pp.26, 106, 193, 283-294) ou a teoria dos jogos (BUCKLEY, 1976, pp.179-180).

A dependência da preservação do ordenamento jurídico por meio do controle de confrontos da condição real – para a qual pode-se traçar um paralelo com o “dever ser” kelseniano – com condição desejada – considerando, ainda, os meios de percepção dessas condições para atuação corretora, tal como como o liame lógico perseguido por Metherbe (1986, pp.31-43) e já anteriormente exposto. Pode-se, portanto, afirmar que o conceito de *feedback* em ambientes complexos, na espécie, o ordenamento jurídico, redefine as causas teleológicas ou finalísticas em “causas eficientes”; isso porque, o que se traduz em metas para o futuro, explica-se por meio destas “causas eficientes”, capacitando o sistema à morfogênese, como propõe Buckley (1976, pp.83-91). E isso nos remete, na presente pesquisa, aos indicadores da responsabilidade fiscal e de sua gestão.

Numa análise contextualizada ao cenário de crise fiscal quase que generalizada entre os entes federados, pode-se inferir que as repercussões dos incentivos introduzidos pelo novo PEF aponta para alguns avanços na política nacional de gestão da responsabilidade fiscal; não obstante, não é um instrumento estruturante de gestão, mas de resposta contingencial.

Aponta-se como positivo os reforços na transparência fiscal, bem como a articulação da Controladoria Geral da União (CGU) com os sistemas de controle interno e externo dos entes federados, com vistas a coordenar as políticas fiscais dos entes subnacionais àquela adotada pela União. No entanto, uma eventual

generalização de seus critérios implicaria num avanço da União quanto a autonomia da política fiscal dos entes federativos, podendo em situações limítrofes refletir em desarmonias dos preceitos do pacto federativo.

Ao apontar um horizonte de até 2024 para o reenquadramento dos entes federados aos limites previamente estabelecidos pela LRF, o novo PAF torna evidente o reconhecimento das equipes técnicas que o elaboraram de que tais limites estão desconectados da realidade obrigacional estabelecida ao Estado em face do regime constitucional vigente, como discutido mais propriamente nos capítulos II e III deste trabalho; mas limita-se a dilatar prazos sem se propor a uma revisão estrutural do custo de crescimento vegetativo das obrigações frente a sazonalidade e limites das receitas, ou mesmo da redistribuição equitativa de ambas entre os entes federados.

Poder-se-ia, por exemplo, adotar as já debatidas – no terceiro capítulo - proposições quanto a elaboração de disposições indutoras do comportamento do administrador público, com fito a um tensão coerente rumo a responsabilidade fiscal sustentável a longo prazo, seja por meio de i) políticas de conscientização social, promovendo um ciclo virtuoso entre controle social e *accountability* governamental; ii) revisão dos demonstrativos contábeis e fiscais, especialmente no que condiz às evidenciações de resultados e elaboração de indicadores mistos que permitam avaliar a consistência das informações nos diversos sistemas contábeis adotados pelas NBCs TSP no âmbito do direito financeiro; iii) reelaboração dos dispositivos de vinculações de receita e limites de gastos<sup>491</sup>, sejam eles em face de elementos de

---

<sup>491</sup> A complexidade interpretativa em alguns casos e a excessiva rigidez em outros, a forçar os limites da razoabilidade a ponderar a preponderância da reserva do possível em cenários de crises fiscais reais, tem conduzido a uma aplicação contraditória dos dispositivos que informam a responsabilidade fiscal; no caso de Goiás, a título de exemplo e exemplificando o grau de insegurança jurídica em face da praxe reiterada em consolidação das contas de exercícios pregressos, no Agravo de Instrumento nos autos nº 5258169.89.2017.8.09.0000 cujo pedido de antecipação de tutela originalmente denegado foi julgado recentemente pelo TJGO – ao final de abril de 2019 e após o fechamento da análise dos dados das contas de 2018 para efeito do presente trabalho - ainda se discute se o adicional constante no artigo 82, § 1º, ADCT, que ao teor da norma de status constitucional determina que 2% (dois por cento) quanto a alíquota do ICMS sobre

despesas como no caso da despesa líquida com pessoal, ou decorrentes de priorizações de função como saúde e educação em detrimento de outras políticas<sup>492</sup>, permitindo que se possa ter gatilhos de desvinculações em cenários adversos de crise fiscal; iv) dado que o comprometimento com despesa total com pessoal tem sido uma das principais preocupações, estabelecer-se detalhamento distintos de elemento de despesa para os distintos vínculos dos integrantes dos quadros de cada órgão, bem como distintas naturezas remuneratórias, a fim de um acompanhamento sistemático do cumprimento das providências de redução de das despesas, por ordem de preferência, quando do atingimento dos limites; v) estabelecer indicadores para a mensuração do equilíbrio entre despesas públicas dos diferentes tipos de entes federados - decorrentes das obrigações prestacionais à população, seja constitucional ou legalmente estabelecidas – e o montante de receitas arrecadadas e recebidas a título de redistribuição por cada um, estabelecendo patamares aceitáveis e limites a partir dos quais se automatiza o redimensionamento redistributivo das receitas ou mesmo a revisão obrigacional; vi) revisão dos estímulos negativos, compartilhando o teor coercitivo entre distintas esferas de governo ou agentes políticos de distintos órgãos autônomos, quando os resultados fiscais não são alcançados por descumprimento de metas anteriormente pactuadas, a exemplo das discutidas dinâmicas de financiamento do SUS e desembolso de tranches contratualizadas<sup>493</sup>

---

produtos ou serviços supérfluos deve ser restrito à formação do Fundo de Proteção Social do Estado de Goiás (PROTEGE) ou se pode (ou deve) também ser computado na base de cálculo das contribuições para a educação, saúde, ou outras vinculações constitucionais distintas dos fundos de combate à pobreza.

<sup>492</sup> Mesmo que tais parâmetros sejam estabelecidos bases empíricas pregressas, como atualmente se verifica, inclusive com respaldo no ADCT com status de norma constitucional.

<sup>493</sup> No ACO nº 664 AgR, relatado pelo Ministro Ricardo Lewandowski, em jugado recente, publicado no DJe de 18/09/2017, o STF reafirma, por exemplo, a constitucionalidade do direito de retenção de receitas dos entes federados ao qual a União cabe redistribuir – notadamente por meio dos mecanismos no Fundo de Participação dos Estados e Fundo de Participação dos Municípios – para compensação de parcelas não pagas de dívida pública garantidas pela União com contragarantias contratualizadas com os respectivos entes tomadores de empréstimos, ou mesmo em face do não pagamento à união de parcelas de dívidas que foram assumidas pelo governo geral em face de programas de incentivo ao reequilíbrio fiscal. Não obstante, não se verifica precedentes a verificar

em repasses originalmente voluntários, dentre outros fatores; vii) harmonização dos indicadores fiscais àqueles legalmente estabelecidos para os demonstrativos contábeis e, academicamente, recomendados para testes de consistência dos resultados dos diferentes sistemas contábeis patrimonial, orçamentário-financeiro, de custos e de compensação; viii) estabelecimento de indicadores objetivos de responsabilidade fiscal, de natureza qualitativa do gasto público, a partir dos registros e contas do sistema de custos; ix) revisão das premiações implícitas em termos, por exemplo, dos ranqueamentos estabelecidos naturalmente pelas políticas de transparência, privilegiando premiações explicitamente regradas para os entes e gestores que atingirem níveis de excelência em termos de *compliance* e *accountability* governamental, com mecanismos de auditoria creditados concorrentemente por instâncias de controle externo, controle social e a participação autônoma das universidades.

Merece destaque na revisão de indicadores, seus limites e disposições coercitivas correlatas, quanto a atual regulamentação da possibilidade de limitação de empenhos, mesmo em casos de frustração de receita ou realização de riscos fiscais em proporções que extrapolem as reservas de contingências, as disposições do artigo 9º, §2º, da LRF que literalmente prevê a vedação de sua incidência em face de “[...] despesas que constituam obrigações constitucionais e legais do ente, inclusive aquelas destinadas ao pagamento do serviço da dívida, e as ressalvadas pela lei de diretrizes orçamentárias”.

Por vias transversas, tais disposições tornam irredutíveis às vinculações constitucionais e legais, bem como as demais despesas compreendidas no conceito

---

tais impedimentos à União quando a insolvência de dado ente subnacional se dá, dentre outras razões, pela não realização de receitas de transferências contratualizadas anteriormente, para as quais, a título de exemplificação, foi necessário sua inclusão no procedimento legiferante da LOA correspondente, comprometendo significativamente a realização da RCL (que contém as receitas de transferência voluntária em sua base de cálculo), indicador adotado para os limites da LRF.

de continuadas e de caráter obrigatório, colocando em cheque o gestor quando o crescimento da receita líquida real não é suficiente para fazer frente a todo conjunto obrigacional de prestações aos cidadãos e obediência aos limites formalmente estabelecidos em descon sideração dos limites materiais que impõem dimensões diversas da reserva do possível.

Há que se rever, com a urgência que a solução das sucessivas crises fiscais requer, o parâmetro de receita que se adotará para a mensuração da capacidade de dispêndio do ente federado para com despesas obrigatórias de caráter continuado, tais como amortização e serviço da dívida fundada e despesa total com pessoal, segredando quando necessário os indicadores para penalização do gestor e restrições ao ente federado: reestabelecendo-se o equilíbrio também do federalismo fiscal<sup>494</sup>. Isso porque, se por um lado a base de cálculo estabelecida para a receita corrente líquida (RCL) como parâmetro a firmar percentuais máximos de endividamento, gasto com pessoal e cumprimento de vinculações, por exemplo, tem o condão de preservar o gestor de algumas injustiças de responsabilização, em face das glosas e inclusões que tem permitido, por outro lado favorece uma significativa distorção da percepção da realidade fiscal do ente e sua evolução ao longo das séries históricas oficialmente publicadas.

A adoção da receita líquida real (RLR) como parâmetro de comprometimento com cada tipo de despesa, bem como possibilidade de contribuição efetiva para eventual cumprimento de vinculações – federativamente revistas – se faz

---

<sup>494</sup> A título de ilustração de que tal conceito tangenciado ao longo deste trabalho tem respaldo nos estudos contemporâneos e interdisciplinares da responsabilidade fiscal, pode-se ofertar a proposição de Duarte *et al* (2015, pp.377-378) para federalismo fiscal: compreende-se a partir dessa referência que ele abrange a oferta de serviços públicos e a arrecadação de tributos, embasando-se ainda em alguns aspectos que devem ser considerados e dizem respeito a relação de proximidade entre cidadão e estado, especialmente quanto à tributação, tais como i) a mobilidade da base tributária, onde o contribuinte atua de modo a procurar melhores condições, razão pela qual a tributação deve equalizar as competências de acordo com a possibilidade de controle de evasões e ii) economia de escala na administração tributária, tendo em vista que certos tributos exigem um aparato que não se custeie caso não haja uma grande arrecadação.

indispensável na busca de uma normatização da gestão da responsabilidade fiscal que promova abolição da praxe de mascaramento institucional das contas públicas.

Com relação à uma maior evidenciação de indicadores qualitativos dos gastos públicos e de sua eficiência<sup>495</sup>, há que se ponderar a sua premência<sup>496</sup>, especialmente em face da recomendação explícita da teoria do Estado republicano quanto ao enfoque em indicadores de resultados.

Prevendo-se eventual resistências burocráticas a partir da constatação de que operacionalmente o equilíbrio fiscal é aferido quantitativamente, evidencia-se a necessidade de estudos de novas metas limites dos indicadores atualmente postos, em regime de transição ao menos; isso porque, a receita orçamentária sendo apenas projetada apresentará sempre um comportamento variável, ao passo que a fixação da despesa<sup>497</sup> estabelece um comportamento que tende a rigidez, não apenas em face das evidentes despesas obrigatórias de caráter continuado, mas por um alargamento político e jurídico da compreensão da obrigatoriedade a partir de seu estabelecimento.

Uma solução estrutural perpassa por uma revisão do direito financeiro quanto às normas da responsabilidade fiscal e institutos correlatos que influenciem em seus resultados, compreendendo a relação federativa da gestão da responsabilidade fiscal como uma pactuação<sup>498</sup> entre entes federativos e de seu

---

<sup>495</sup> A respeito da eficiência do gasto público começa-se a se formar literatura nacional consistente, a exemplo de Giuberti e Rocha (2015, pp.96-97) que explicita poder o gasto público ser agrupado em investimentos e o consumo público produtivo, que traz relação com a manutenção do primeiro, revelando que essa opção apresenta ser melhor quando se busca uma maior efetividade dos investimentos já realizados em detrimento da efetivação de outros novos, sendo necessários sopesamentos quando esta priorização acabe reduzindo o estoque de capital; ou seja, tal relação revela que o governo se insere num *trade-off* baseado no binômio tamanho-eficiência - evidenciando que uma estrutura ótima deve ser não monotônica - o que influi diretamente sobre o crescimento.

<sup>496</sup> Caso seja pacificado o entendimento na sociedade política brasileira de que o marco teórico da RLF deve nortear a revisão do direito financeiro.

<sup>497</sup> Com toda expectativa gerada e acordos políticos e administrativos decorrentes de sua formulação.

<sup>498</sup> O pacto ou contrato aqui, pode emprestar – com as devidas adequações – os conceitos utilizados para ele na análise econômica do direito, tal como o entendimento exarado por Rodrigues (2007, p.123) para o qual trata-se de “um conjunto de compromissos interdependentes que gozam de



conjunto para com a sociedade civil. E a partir de tal repactuação, buscar-se de forma transparente evidenciar os meios e indicadores que conduzirão a responsabilidade fiscal à um ótimo de Pareto<sup>499</sup>.

Não obstante se observe um avanço significativo em proposições de revisão de vários institutos de direito financeiro promovidos, por exemplo, pelo Projeto de lei complementar PLP nº 295/2016 – a regulamentar os artigos 163 e 165, §9º, da CRFB – adequando normas gerais de planejamento, orçamento, constituição de fundos, contabilidade aplicada ao setor público, controle e avaliação na administração pública brasileira, alterando a LRF e revogando o Decreto-Lei nº 4.320/1964, verifica-se que mesmo essa iniciativa mais ampla força uma padronização de registros contábeis pelo regime de competência, sem a adequação das regras de planejamento e execução orçamentária para tanto. Exemplo disto é que a receita continua sendo projetada, o que implica que sua realização continuará a se dá pelo regime de caixa, independentemente de como se contabiliza.

Quando se verifica que os pressupostos de racionalidade para uma dada transação<sup>500</sup> não se encontram completamente atendidos, não se pode esperar comportamento dos gestores de forma a garantir eficiência ao pacto federativo fiscal. Por outro lado, a própria razoabilidade frente as incertezas entabuladas, por exemplo, nas relações de execução do planejamento público com a dinâmica do mercado e da

---

algum tipo de proteção legal”. E a partir de uma reconfiguração normativa do jogo federativo fiscal, utilizar-se da teoria da escolha pública para nortear a reelaboração dos indicadores da gestão da responsabilidade fiscal.

<sup>499</sup> Ótimo de Pareto aqui entendido, como bem expõe Garcia (1996, p.13), como sendo um estado/momento em que o bem-estar máximo de uma sociedade é alcançado quando não existir outro estado tal que seja possível aumentar o bem-estar de um indivíduo sem diminuir o bem-estar de outro; ou seja, ao se atingir o ótimo de Pareto no federalismo fiscal os entes federados não irão realizar novas repactuações voluntariamente, pois cada poder-dever traduzido em equilíbrio de correspondentes obrigações de despesas e receitas estará atribuído àquele que detiver a melhor relação entre custo e eficácia para seu desempenho.

<sup>500</sup> No caso, a evidenciação de indicadores que reflitam a materialidade da situação fiscal e não apenas uma idealização formal.



evolução social que são abarcadas no âmbito do direito financeiro pelo conceito de riscos fiscais, conduz a inferência de que não se pode forçar seu cumprimento puramente pela radicalizações das sanções; pois tal modelagem normativa induziria o gestor ao cumprimento formal das metas e limites, mesmo quando, pelas situações fáticas, seria mais eficiente o seu não atendimento.

Uma possibilidade a ser considerada, mantida a padronização<sup>501</sup> da contabilidade aplicada ao setor público pelo regime de competência, seria a adoção de um tempo de transição para que os entes pudessem amearhar, incrementalmente por sucessivos ciclos de planejamento anual com resultados primários superavitários, disponibilidades suficientes para suportar, enquanto receita já realizada e disponibilizada para ingresso orçamentário em dado exercício, as despesas fixadas para dada competência.

E por todo exposto, como acima já explicitado, em face da confirmação da hipótese com a evidenciação de que as contradições decorrentes de sobreposições de institutos de direito financeiro ao longo da vigência do atual regime constitucional, mesmo que a título de norma recepcionada, bem como em consequência da evolução não harmônica de interpretações jurisprudenciais e precedentes das cortes de contas nos distintos entes federativos e esferas de governo, considerando ainda os efeitos negativos de fixações de limites e indicadores com base em experiências pregressas e cenários econômicos e fiscais que não se repetem de forma absolutamente idênticas e em ciclos perfeitamente ajustados a um padrão aceitável de rigidez normativa, verificou-se que a atual legislação que norteia a responsabilidade fiscal, no âmbito do direito financeiro pátrio, não é adequada a uma sistemática proteção do patrimônio público, cuja síntese pode-se expressar pelo patrimônio líquido adequadamente

---

<sup>501</sup> Padronização de lançamentos contábeis pelo regime de competência que, naturalmente, tem por si só notáveis contribuições à transparência e comparabilidade.

contabilizado<sup>502</sup>, ou mesmo para promover o equilíbrio fiscal sustentável ao longo dos exercícios orçamentários e financeiros.

A blindagem, supra explicitada, ao patrimônio líquido da sociedade política, visa conduzir os níveis de segurança institucional a patamares que possam fazer frente à sazonalidade e crescimento vegetativo das demandas sociais por serviços e investimentos públicos, especialmente no ente subnacional Estado de Goiás, representando, ainda, um dos principais instrumentos de gestão dos riscos fiscais.

---

<sup>502</sup> Questão que não é objeto dessa pesquisa, mas merece reflexões especiais e uma revisão de posicionamento diante das interpretações que tem sido dadas a partir de ajustes das NBCs com vistas à adequar as normas brasileiras aos padrões internacionais de contabilidade.

A exemplo do supra relatado, pode-se citar a forma pouco criteriosa que alguns entes federados estão se preparando para, ou já materializando, a escrituração contábil dos bens públicos de uso comum do povo, ou mesmo como já contabilizam os bens públicos de uso especial. A inalienabilidade deve ser devidamente não apenas anotadas, mas consideradas quando da elaboração do plano de contas que evidenciará o tipo patrimonial que se contabiliza e possibilitará que o histórico dos lançamentos contem adequadamente a metodologia de valoração e registro patrimonial, possibilitando evidenciar rapidamente o que de fato representa economicamente tal patrimônio e que parte dele pode fazer frente à investimentos e promoção do desenvolvimento e em que circunstâncias e patamares.

Certamente que contabilizar bem de uso comum para inflar o patrimônio líquido, possibilitando acessos a linhas de crédito, ou iludindo os membros da sociedade política – eleitores – quanto aos resultados de dada gestão, não é o que se espera de uma gestão da responsabilidade fiscal aplicada a administração patrimonial.

## REFERÊNCIAS

- AGUM, Ricardo; RISCADO, Priscila; MENEZES, Monique. Políticas Públicas: Conceitos e Análise. *Revista Agenda Política*. São Carlos, v. 3, n. 2, p. 12-42, jul./dez., 2015
- ABRUCIO, Fernando Luiz; LOUREIRO, Maria Rita. Política e reformas fiscais no Brasil recente. *Revista de política econômica*, v.24. São Paulo: FGV, 2004 (jan-mar). Disponível em: <<http://www.rep.org.br>>. Acesso em: 05/03/2018.
- ABRAHAM, Marcus. *Lei de Responsabilidade Fiscal Comentada*. 2 ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2017.
- AFONSO, José Roberto R. *Uma história da lei brasileira de responsabilidade fiscal*. RDU, Porto Alegre, Edição Especial, 2016, 126-154, 2016. Disponível em: <[file:///C:/Users/einst/AppData/Local/Packages/Microsoft.MicrosoftEdge\\_8wekyb3d8bbwe/TempState/Downloads/2610-10854-1-PB.pdf](file:///C:/Users/einst/AppData/Local/Packages/Microsoft.MicrosoftEdge_8wekyb3d8bbwe/TempState/Downloads/2610-10854-1-PB.pdf)>. Acesso em 20/03/2018.
- \_\_\_\_\_. *Orçamento e finanças públicas na elaboração da Constituição da República de 1988*. Texto de discussão nº 87. Rio de Janeiro: FGV-IBRE, 2015. Disponível em: <<https://edisciplinas.usp.br>>. Acesso em: 19/03/2018.
- ALOK, V. N. Local government organization and finance: Rural India. In. SHAH, Anwar (ed.). *Local governance in developing countries*. Washington, DC: The World Bank, 2006, pp. 205-231.
- ALMEIDA, F. C. R. Uma abordagem estruturada da renúncia de receita pública federal. *Revista do Tribunal de Contas da União*, Brasília, v. 31, n. 84, p. 19-62, abr./jun. 2000. Disponível em: <<http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2055468.PDF>>. Acesso em: 05/08/2018.
- ALMEIDA, Guido Antônio de. Kant e o Princípio do Direito. In: TRIVISONNO, Alexandre Travessoni Gomes. (org.). *Kant e o Direito*. Belo Horizonte: Mandamentos, 2009, pp. 359-374.
- AMARAL FILHO, Jair do. Incentivo fiscal como instrumento de desenvolvimento local ou regional. *Revista Desenbahia*, nº 12. Salvador: 2010. Disponível em: <[http://www.desenbahia.ba.gov.br/uploads/2508201114531875\\_Cap1.pdf](http://www.desenbahia.ba.gov.br/uploads/2508201114531875_Cap1.pdf)>. Acesso em: 05/06/2018.
- AMORIM JUNIOR, Sílvio Roberto Oliveira de. Improbidade Administrativa: procedimento, sanções e aplicação racional. Belo Horizonte: Fórum, 2017.

ARISTÓTELES. *Ética a Nicômaco*. seleção de textos de José Américo Motta Pessanha. Trad.: VALLANDRO, Leonel; BORNHEIM, Gerd. 4. ed. São Paulo: Nova Cultural, 1991. (Os pensadores; v. 2).

\_\_\_\_\_. *A Política*. Trad.: GUIMARÃES, Torrieri. São Paulo: Martin Claret, 2002

ARROW, K. *Social Choice and Individual Values*. rev. ed. Nova Iorque: John Wiley and Sons, 1963.

ATALIBA, Geraldo. *Apontamentos da ciência das finanças, direito financeiro e tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1969.

AVRITZER, Leonardo. Governabilidade, sistema político e corrupção no Brasil. In: AVRITZER, Leonardo; FILGUEIRAS, Fernando. *Corrupção e sistema político no Brasil*. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2011.

BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ivens Gandra da Silva. *Comentários à Constituição do Brasil*. v. 6. São Paulo: Saraiva, 1991.

BIRD – Banco Internacional para Reconstrução e Desenvolvimento (Banco Mundial). *Diretrizes sobre Prevenção e Combate à Fraude e à Corrupção no Financiamento de Programas para Resultados*. Washington: BIRD, 2015. Disponível em < <https://www.worldbank.org/pt/country/brazil/brief/guidelines-preventing-combating-fraud-corruption-program-for-results-financing>>. Acesso em: 20/07/2018.

BALDAN, Roquermar de Lima; VALLE, Rogério; ROZENFELD, Henrique. *Gerenciamento de processos de negócios – BPM: uma referência para implantação prática*. 1ª ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2014.

BAKKEN, Tore; HERNES, Tor. *Autopoietic Organization Theory: drawing on Niklas Luhmann's social systems perspective*. Copenhagen: Copenhagen Business School Press, 2003.

BACEN – Banco Central do Brasil. *Finanças públicas: sumário dos planos brasileiros de estabilização e glossário de instrumentos e normas relacionadas à política econômico financeira*. 6ª ed. Brasília: BACEN, 2008.

BARBOSA, Rui. Relatório do Ministério da Fazenda. *Obras completas*. v. XVIII. 1891, tomo III. Rio de Janeiro: Ministério da Educação e Saúde, 1949.

BARROSO, Luís Roberto. A constitucionalização do direito e suas repercussões no âmbito administrativo. In: ARAGÃO, Alexandre Santos de; MARQUES NETO, Floriano de Azevedo (Coord.). *Direito administrativo e seus novos paradigmas*. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2017. p. 31-56.

BENTHAM, Jeremy. *Uma Introdução aos Princípios da Moral e da Legislação*. São Paulo: Abril, 1979. (Os Pensadores).

BATEMAN, Thomas S.; SNELL, Scott A. *Administração: novo cenário competitivo*. Trad. Bazán Tecnologia e Linguística Ltda, 2.ed. São Paulo: Atlas, 2006.

BIGNOTTO, Newton. Humanismo Cívico Hoje. In: N. Bignotto, org. *Origens do Republicanismo Moderno*. Belo Horizonte: Editora UFMG, 2001a. p.15-32.

\_\_\_\_\_. Ars Dictaminis. In: N. Bignotto, org. *Origens do republicanismo moderno*. Belo Horizonte: Ed. UFMG, 2001b. p.47-56

BLACK, D. *The theory of committees and elections*. Cambridge: Cambridge University Press, 1958.

BEDIN, Gilmar Antônio. Direitos humanos e desenvolvimento: algumas reflexões sobre a constituição do direito ao desenvolvimento. *Desenvolvimento em questão*. Janeiro-junho, v.1, n.1, Ijuí: Unijuí, 2003, p.123-149.

BECKER, Gary. S. 1968. Crime and Punishment: An Economic Approach. *Journal of Political Economy*. Reprinted in *Chicago Studies in Political Economy*, edited by G. J. Stigler. Chicago and London: The University of Chicago Press, 1988.

BENÍCIO, Alex Pereira. RODOPOULOS, Fabiana M. A.; BARDELLA, Felipe Palmeira. Um retrato do gasto público no Brasil: por que se busca a eficiência. In: BOUERI, Rogério; ROCHA, Fabiana; RODOPOULOS, Fabiana (Org.). *Avaliação da qualidade do gasto público e mensuração da eficiência*. Brasília: STN, 2015, p.19-52.

BEZERRA, Heloisa Dias. Atores políticos, informação e democracia. *Opinião pública*. Campinas, vol. 14, nº 2, novembro, 2008, pp.414-431.

BINENBOJM, Gustavo. O sentido da vinculação administrativa à juridicidade no direito brasileiro. In: ARAGÃO, Alexandre Santos de; MARQUES NETO, Floriano de Azevedo (Coord.). *Direito administrativo e seus novos paradigmas*. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2017. p. 169-216. ISBN 978-85-450-0161-4.

BIRD – Banco Internacional para Reconstrução e Desenvolvimento. *ICSID convention, regulations and rules*. Washington: BIRD, 2006.

BORGES, André. *Governança e política educacional: a agenda recente do Banco Mundial*. Revista brasileira de ciências sociais, v. 18, nº 52, 2003.

BRUNI, Leonardo. Cicero novus seu ciceonis vitae. In: BRUNI, Leonardo. Humanistisch-philosophische schriften. trad. para o inglês in: G. Groffith, J. Hankins, D.

Thompson. *The humanism of Leonardo Bruni*. Nova York: Binghamton University, 1987.

BUCCI, Maria Paula Dallari. O conceito de política pública em direito. In: BUCCI, Maria Paula Dallari (Org.). *Políticas públicas: reflexões sobre o conceito jurídico*. São Paulo: Saraiva, 2006, p.1–47.

BUCHANAN, James, e G. Tullock. *The calculus of consent*. Ann Arbor: University of Michigan Press, 1962. Fairfax: George Mason University, 2003. Disponível em: <<https://publicchoice.gmu.edu/pdf%20links/Booklet.pdf>>. Acesso em: 27/09/2018.

BUCHANAN, J. M. Public choice: the origins and development of a research program.

BOBBIO, Norberto. *A era dos direitos*. 10 ed. Rio de Janeiro: Campus, 2004.

\_\_\_\_\_. *O positivismo jurídico: lições de filosofia do direito*. São Paulo: Ícone, 2006.

BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. São Paulo: Malheiros, 2000.

BRASIL. *Plano Diretor da reforma do aparelho do estado*. Brasília: Presidência da República - Câmara de Reforma do Estado, 1995a. Disponível em: <<http://www.bresserpereira.org.br>>. Acesso em: 10/04/2018.

\_\_\_\_\_. *Exposição de motivos interministerial nº 49*, de 18 de agosto de 1995b. Trata de exposição de motivos ao Presidente da República sobre o anteprojeto que culminou no Projeto de Emenda à Constituição nº 173/1995. Brasília: Câmara dos Deputados, 1995b. Disponível em: <[www.camara.gov.br](http://www.camara.gov.br)>. Acesso em: 08/04/2018.

\_\_\_\_\_. *Dívida pública federal: relatório anual 2017*. n.15. Brasília: Ministério da Fazenda - Secretaria do Tesouro Nacional (STN), 2018a. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 05/07/2018.

\_\_\_\_\_. *Relatório anual da DPF 2017: plano de financiamento 2018*. Brasília: Ministério da Fazenda - Secretaria do Tesouro Nacional (STN), 2018b. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 05/07/2018.

\_\_\_\_\_. *Relatório e parecer prévio sobre as contas do governo da República*. Ministro relator José Múcio Monteiro. Brasília: TCU, 2016. Disponível em: <<https://portal.tcu.gov.br/contas/contas-do-governo-da-republica/contas-do-governo-exercicio-2015.htm>>. Acesso em: 08/08/2018.

\_\_\_\_\_. *Gasto tributário: conceito, critérios e classificação*. Brasília: Receita Federal, 2019. Disponível em: <<http://www.receita.economia.gov.br>>. Acesso em: 05/04/2019.

\_\_\_\_\_. - Senado Federal. *Relatório de acompanhamento fiscal*. Nº 30, jul/2019. Brasília: IFI, 2019a. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br>>. Acesso em 15/07/2019.

\_\_\_\_\_. *RGF em foco: estados e Distrito Federal – 1º quadrimestre de 2019*. Brasília: STN, 2019b. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 15/06/2019.

BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos. *Lucro, acumulação e crise*. São Paulo: Brasiliense. 1986.

\_\_\_\_\_. O caráter cíclico da intervenção estatal. *Revista de economia política*, 9(3). São Paulo: USP, julho-setembro, 1989, p.115-130. Disponível em: <<http://www.bresserpereira.org.br>>. Acesso em 01/04/2018.

\_\_\_\_\_. Uma reforma gerencial da administração pública no Brasil. *Revista do Serviço Público*. Ano 49, n.1, Jan-Mar. Brasília: ENAP, 1998, p. 5-42. Disponível em : <[http://www.enap.gov.br/index.php?option=com\\_docman&task=doc\\_view&gid=288](http://www.enap.gov.br/index.php?option=com_docman&task=doc_view&gid=288)>. Acesso em: 15/12/2018.

\_\_\_\_\_. Economic reforms and cycles of state intervention. *World Development*, Elsevier, vol. 21(8). Agosto de 1993, p.1337-1353. Disponível em: <<https://www.sciencedirect.com>>. Acesso em: 09/04/2018.

\_\_\_\_\_. *Reconstruindo um novo estado na América Latina*. Brasília: ENAP, 1998a. (Texto para discussão, 24). Disponível em: <<http://www.enap.gov.br>>. Acesso em: 05/04/2018.

\_\_\_\_\_. *Reforma do estado para a cidadania: a reforma gerencial brasileira na perspectiva internacional*. São Paulo: Editora 34; Brasília: ENAP, 1998b.

\_\_\_\_\_. O surgimento do estado republicano. In: III Simpósio internacional sobre justiça. *Lua Nova*, nº 62. Porto Alegre: 2003.

\_\_\_\_\_. *Construindo o estado republicano: democracia e reforma da gestão pública*. Rio de Janeiro: Ed. FGV, 2009a.

\_\_\_\_\_. *O estado necessário para a democracia possível na América Latina*. São Paulo: FGV, 2009b. (texto para discussão nº 184). Disponível em: <<http://www.bibliotecadigital.fgv.br>>. Acesso em: 31/03/2018.

\_\_\_\_\_. Reforma gerencial e legitimação do estado social. *Revista de administração pública*. v. 51(1). Rio de Janeiro: FGV EBRAPE, jan-fev, 2017. p.147-156.



\_\_\_\_\_. *Manual Técnico do Orçamento de 2020*: aprovado pela Portaria nº 23, de 04 de maio de 2017, da Secretaria de Orçamento Federal. Brasília: SOF, 2019. Disponível em: <[https:// www1.siof.planejamento.gov.br](https://www1.siof.planejamento.gov.br)>. Acesso em: 02/06/2019.

BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos; SPINK, Peter. *Reforma do Estado e administração pública gerencial*. Trad.: Carolina Andrade. 7.ed. Rio de Janeiro: FGV, 2006.

CAMPOS, Anna Maria. *Accountability*: quando poderemos traduzi-la para o português? *Revista de Administração Pública*, Rio de Janeiro, fev./abr. 1990.

CAMPOS, Diogo Leite de. A cidadania tributária: de sujeito passivo a sujeito ativo. In: MARTINS, Ives G. da S.; CASTILHO, Ricardo (Orgs.). *Direito tributário e direitos fundamentais*: limitações ao poder de tributar. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012.

CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 4ª ed. Coimbra: Almedina. 1999.

CARDOSO, Sérgio (org.). *Retorno ao republicanismo*. Belo Horizonte: Ed. UFMG, 2004.

CARPENTER, Willian. Politics: Who Gets What, When, How. By Harold D. Lasswell. (New York: Whittlesey House. 1936. Pp. ix, 264.). *American Political Science Review*, 30(6), 1174-1176. doi:10.2307/1948299

CASTELLS, Manuel. *Sociedade em rede*. Trad. MAJER, R. V. vol.1. São Paulo: Paz e terra, 1991.

CASTILHO, Ricardo. Liberdade e propriedade como limites internos ao poder de tributar. In: MARTINS, Ives G. da S.; CASTILHO, Ricardo (Orgs.). *Direito tributário e direitos fundamentais*: limitações ao poder de tributar. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012.

CASTOR, Belmiro Valver Jobim. Progressos na capacidade cognitiva e o poder de arbítrio do deliberador. In: HEIDEMANN, Francisco G.; SALM, José Francisco (Org.). *Políticas Públicas E Desenvolvimento: Bases epistemológicas e modelos de análise*. 2. ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 2010

CASTRO, Marcus Fidelis F. Despesas com publicidade e propaganda de governos do Estado de Goiás. *XII Congresso de Ciências da Comunicação na Região Centro-Oeste*. Goiânia: Intercom, 2010.

CHIAVENATO, Idalberto. *Administração nos novos tempos*. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.



COELHO, Marcus Vinicius Furtado. *Garantias Constitucionais e Segurança Jurídica*. 1ª ed. 2ª reimp. Belo Horizonte: Fórum, 2015.

COHEN, J. L.; ARATO, A. *Civil society and political theory*. Massachusetts: The MIT Press, 1999.

CORETH, Emerich. *Questões fundamentais de hermenêutica*. trad. Carlos Lopes de Matos. São Paulo: Ed. da Universidade de São Paulo, 1973.

COSTA, Paula Cesarino. De que vale a função de ombudsman?. *Revista de Jornalismo*. São Paulo: ESPM, 2017 (Jun-dez).

COASE, Ronald H. The problem of social cost. *Journal of Law and Economics*, v. 3, n. 1 (1960).

CONDORCET, J. A. *Essai sur l'application de l'analyse à la probabilité des décisions rendues à la pluralité des voix*. Paris: Imprimerie Royale, 1785.

CORREIA NETO, Celso de Barros. As razões da lei de responsabilidade fiscal. *Revista tributária e de finanças públicas*. São Paulo, v.18, n. 95, pp. 63-94, nov/dez. 2010. Disponível em <<http://www.rtoline.com.br>>. Acesso em 02 /02/2018.

CRUZ, Flávio da (org.). *Lei de responsabilidade fiscal comentada: lei complementar nº 101, de 4 de maio de 2000*. São Paulo: Atlas, 2000.

DAGGER, Richard. *Civic Virtues*. Oxford: Oxford University Press, 1997.

DENNIS, Charles M. Além da “raiz” e da “ramescência”: por uma nova ciência para a formulação das políticas públicas. In: HEIDEMANN. Francisco G.; SALM, José Francisco (Org.). *Políticas Públicas E Desenvolvimento: Bases epistemológicas e modelos de análise*. 2. ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 2010.

DYE. Thomas. Mapeamento dos modelos de análise de políticas públicas. In: HEIDEMANN. Francisco G.; SALM, José Francisco (Org.). *Políticas Públicas E Desenvolvimento: Bases epistemológicas e modelos de análise*. 2. ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 2010

DOWNS, Anthony. *An economic theory of democracy*. Nova Iorque: Harper and Row, 1957.

DUBOS, René Jules. *Dubos na UnB: conferências e debates de um simpósio realizado de 14 e 16 de setembro de 1981*.

DUARTE, Janete; GADELHA, Sérgio Ricardo de Brito; OLIVEIRA, Plínio Portela de; PEREIRA, Luis Felipe V. N. Federalismo e descentralização. In: BOUERI, Rogério;

ROCHA, Fabiana; RODOPOULOS, Fabiana (Org.). *Avaliação da qualidade do gasto público e mensuração da eficiência*. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, 2015, p. 377-385.

DWORKIN, Ronald. *O Império do Direito*. Trad. Jeferson Luiz Camargo. São Paulo: Martins Fontes, 2014.

EPSTEIN, Isaac. O paradoxo de Condorcet e a crise da democracia representativa. *Estudos avançados*, v.1, n.30. São Paulo: USP, 1997. Disponível em: <<http://www.revistas.usp.br>>. Acesso em: 01/02/2018.

ETZIONI, Amitai. Mixed-scanning: a “third” approach to decision-marketing. *Public Administration Review*, v. 25, n.5, p. 385-392, dez. 1967.

\_\_\_\_\_. Mixed scanning: uma “terceira” abordagem de tomada de decisão. In: HEIDEMANN. Francisco G.; SALM, José Francisco (Org.). *Políticas públicas e desenvolvimento: bases epistemológicas e modelos de análise*. 2. ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 2010a.

\_\_\_\_\_. Reexame da estratégia mista de decisão. In: HEIDEMANN. Francisco G.; SALM, José Francisco (Org.). *Políticas públicas e desenvolvimento: Bases epistemológicas e modelos de análise*. 2. ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 2010b.

\_\_\_\_\_. Concepções alternativas de *accountability*: o exemplo da gestão da saúde. In: HEIDEMANN. Francisco G.; SALM, José Francisco (Org.). *Políticas públicas e desenvolvimento: bases epistemológicas e modelos de análise*. 2. ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 2010c.

FAORO, Raymundo. *Os donos do poder: formação do patronato político brasileiro*. 5.ed. São Paulo: Globo, 2012.

FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. Prefácio. In: GUERRA, Sérgio. *Discrecionalidade, regulação e reflexividade: uma nova teoria sobre as escolhas administrativas*. 4ª ed. revista e atualizada. Belo Horizonte: Fórum, 2017.

FILGUEIRAS, Fernando. Transparência e controle da corrupção no Brasil. In: AVRITZER, Leonardo; FILGUEIRAS, Fernando. *Corrupção e sistema político no Brasil*. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2011.

FMI. Avaliação da governança corporativa. *Diálogo*. n. 3. Washington: Independent Evaluation Office, 2008. Disponível em: [http://www.ieo-imf.org/ieo/files/newsletter/SP08News\\_POR.pdf](http://www.ieo-imf.org/ieo/files/newsletter/SP08News_POR.pdf). Acesso em: 09/06/2018.

\_\_\_\_\_. *Research at the IMF: relevance and utilization*. Washington: Independent Evaluation Office, 2011. Disponível em: <<http://www.imo-imf.org/imo/pages/IEOPreview.aspx?img=i6nZpr3iSIU%3d&mappingid=tdPP0jC7Oqs%3d>>. Acesso em: 03/05/2018.

FRANÇA, Vladimir da Rocha. *Eficiência administrativa*. In: *Revista de Direito Administrativo*. Nº 220, abr./jul. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

FRIED, H. O., C. A. K. VLOVELL, S. S. SCHMIDT and S. YAISAWARNG (2002). Accounting for Environmental Effects and Statistical Noise in Data Envelopment Analysis. *Journal of Productivity Analysis* 17:1-2 (January), 157-74.

GADAMER, Hans-Georg. *Verdade e método*. Trad. Flávio Paulo Meurer. Petrópolis: Vozes, 1997.

GALDINO, Flávio. O custo dos Direitos. In: TORRES, Ricardo Lobo. *Legitimação dos Direitos Humanos*. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

GALIZA, Leandro Felipe. *O Desafio da integração entre os instrumentos de planejamento orçamentário: PPA, LDO e LOA: estudo de caso do município de Nilópolis*. Dissertação de Mestrado. Fundação Getúlio Vargas – Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas. Rio de Janeiro. 2014.

GARCIA, Fernando. Introdução. In: PARETO, Vilfredo. *Manual de economia política*. Trad. de João Guilherme Vargas Netto. São Paulo: Nova Cultural, 1996.

GIAMBIAGI, Fábio; ALMEIDA, Paulo Roberto. *Morte do consenso de Washington? Os rumores a esse respeito parecem muito exagerados*. Rio de Janeiro: BNDES, 2003. Disponível em <<http://www.bndes.gov.br>>. Acesso em: 03/06/2018.

GIUBERTI, Ana Carolina. *Lei de responsabilidade fiscal: efeitos sobre o gasto com pessoal dos municípios brasileiros*. In: Congresso ANPEC – Associação Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Economia, 2005.

GIUBERTI, Ana Carolina; ROCHA, Fabiana. Composição ótima do gasto público para o crescimento econômico. In: BOUERI, Rogério; ROCHA, Fabiana; RODOPOULOS, Fabiana (Org.). *Avaliação da qualidade do gasto público e mensuração da eficiência*. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, 2015, p. 81-104

GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. *Argumentação e renovação institucional em Bresser Pereira: introdução à leitura de “Construindo o estado republicano”*. Disponível em: <<http://www.bresserpereira.org.br>>. Acesso em: 31/03/2018.

GOIÁS. *Balanço geral -1997*. Goiânia: Sefaz, 1998.

- \_\_\_\_\_. *Balanço geral -1998*. Goiânia: Sefaz, 1999.
- \_\_\_\_\_. *Balanço geral -1999*. Goiânia: Sefaz, 2000.
- \_\_\_\_\_. *Balanço geral - 2000*. Goiânia: Sefaz, 1991.
- \_\_\_\_\_. *Balanço geral -2001*. Goiânia: Sefaz, 2002
- \_\_\_\_\_. *Balanço geral -2002*. Goiânia: Sefaz, 2003.
- \_\_\_\_\_. *Balanço geral -2003*. Goiânia: Sefaz, 2004.
- \_\_\_\_\_. *Balanço geral -2004*. Goiânia: Sefaz, 2005.
- \_\_\_\_\_. *Goiás em dados 2004*. Goiânia: SEPLAN, 2006. Disponível em: <<http://www.seplan.go.gov.br>>. Acesso em: 20/03/2017.
- \_\_\_\_\_. *Goiás em dados 2005*. Goiânia: SEPLAN, 2007. Disponível em: <<http://www.seplan.go.gov.br>>. Acesso em: 20/03/2017.
- \_\_\_\_\_. *Balanço geral - 2006*. Goiânia: Sefaz, 2007a. Disponível em: <<aplicacao.sefaz.go.gov.br>>. Acesso em: 05/05/2019.
- \_\_\_\_\_. *Goiás em dados 2006*. Goiânia: SEPLAN, 2008. Disponível em: <<http://www.seplan.go.gov.br>>. Acesso em: 20/03/2017.
- \_\_\_\_\_. *Balanço geral - 2007*. Goiânia: Sefaz, 2008a. Disponível em: <<aplicacao.sefaz.go.gov.br>>. Acesso em: 05/05/2019.
- \_\_\_\_\_. *Goiás em dados 2007*. Goiânia: SEPLAN, 2009. Disponível em: <<http://www.seplan.go.gov.br>>. Acesso em: 20/03/2017.
- \_\_\_\_\_. *Balanço geral - 2008*. Goiânia: Sefaz, 2009a. Disponível em: <<aplicacao.sefaz.go.gov.br>>. Acesso em: 05/05/2019.
- \_\_\_\_\_. *Goiás em dados 2008*. Goiânia: SEGPLAN, 2010. Disponível em: <<http://www.seplan.go.gov.br>>. Acesso em: 20/03/2017.
- \_\_\_\_\_. *Balanço geral - 2009*. Goiânia: Sefaz, 2010a. Disponível em: <<aplicacao.sefaz.go.gov.br>>. Acesso em: 05/05/2019.
- \_\_\_\_\_. *Goiás em dados 2009*. Goiânia: SEGPLAN, 2011. Disponível em: <<http://www.seplan.go.gov.br>>. Acesso em: 20/03/2017.

\_\_\_\_\_. *Balanço geral - 2010*. Goiânia: Sefaz, 2011a. Disponível em: <aplicacao.sefaz.go.gov.br>. Acesso em: 05/05/2019.

\_\_\_\_\_. *Goiás em dados 2010*. Goiânia: SEGPLAN, 2012. Disponível em: <http://www.seplan.go.gov.br>. Acesso em: 20/03/2017.

\_\_\_\_\_. *Balanço geral - 2011*. Goiânia: Sefaz, 2012a. Disponível em: <aplicacao.sefaz.go.gov.br>. Acesso em: 05/05/2019.

\_\_\_\_\_. *Goiás em dados 2011*. Goiânia: SEGPLAN, 2013. Disponível em: <http://www.seplan.go.gov.br>. Acesso em: 20/03/2017.

\_\_\_\_\_. *Balanço geral - 2012*. Goiânia: Sefaz, 2013a. Disponível em: <aplicacao.sefaz.go.gov.br>. Acesso em: 05/05/2019.

\_\_\_\_\_. *Goiás em dados 2012*. Goiânia: IMB, 2014. Disponível em: <http://www.imb.go.gov.br>. Acesso em 25/03/2018.

\_\_\_\_\_. *Balanço geral - 2013*. Goiânia: Sefaz, 2014a. Disponível em: <aplicacao.sefaz.go.gov.br>. Acesso em: 05/05/2019.

\_\_\_\_\_. *Goiás em dados 2013*. Goiânia: IMB, 2015. Disponível em: <http://www.imb.go.gov.br>. Acesso em 25/03/2018.

\_\_\_\_\_. *Goiás em dados 2014*. Goiânia: IMB, 2015b. Disponível em: <http://www.imb.go.gov.br>. Acesso em 25/03/2018.

\_\_\_\_\_. *Balanço geral - 2014*. Goiânia: Sefaz, 2015a. Disponível em: <aplicacao.sefaz.go.gov.br>. Acesso em: 05/05/2019.

\_\_\_\_\_. *Goiás em dados 2015*. Goiânia: IMB, 2016. Disponível em: <http://www.imb.go.gov.br>. Acesso em 25/03/2018.

\_\_\_\_\_. *Balanço geral - 2016*. Goiânia: Sefaz, 2017a. Disponível em: <scgi.sefaz.go.gov.br>. Acesso em: 05/05/2019.

\_\_\_\_\_. *Goiás em dados 2016*. Goiânia: IMB, 2017. Disponível em: <http://www.imb.go.gov.br>. Acesso em 25/09/2018.

\_\_\_\_\_. *Goiás em dados 2017*. Goiânia: IMB, 2018. Disponível em: <http://www.imb.go.gov.br>. Acesso em 25/09/2018.

\_\_\_\_\_. *Balanço geral - 2017*. Goiânia: Sefaz, 2018a. Disponível em: <scgi.sefaz.go.gov.br>. Acesso em: 05/05/2019.

\_\_\_\_\_. *Balanço geral - 2018*. Goiânia: Sefaz, 2019. Disponível em: <[scgi.sefaz.go.gov.br](http://scgi.sefaz.go.gov.br)>. Acesso em: 05/05/2019.

\_\_\_\_\_. *Parecer prévio das contas anuais do governador do exercício de 2018*. Goiânia: TCEGO, 2019. Disponível em: <<http://www.tce.go.gov.br>>. Acesso em 20/04/2019.

\_\_\_\_\_. *Análise do relator: parecer prévio das contas anuais do governador do exercício de 2018*. Goiânia: TCEGO, 2019b. Disponível em: <<http://www.tce.go.gov.br>>. Acesso em 20/03/2019.

\_\_\_\_\_. *Síntese do relatório e parecer prévio sobre as contas do governador do Estado – exercício de 2010*. Goiânia: TCE/GO, 2011b. Disponível em: <<http://tce.go.gov.br>>. Acesso em: 02/06/2019.

\_\_\_\_\_. *Voto do relator ao Projeto nº 2.011/2011: contas do governador do Estado referente ao exercício de 2010*. Goiânia: ALEGO, 2011c. Disponível em: <<http://portal.al.go.leg.br>>. Acesso em: 02/06/2019.

\_\_\_\_\_. *Programa de reestruturação e ajuste fiscal do Estado de Goiás. 3ª Revisão (período 2001-2003)*. Goiânia: SGC, 2001a. Disponível em: <<http://www.sgc.goias.gov.br>>. Acesso em 02/03/2019.

\_\_\_\_\_. *Programa de reestruturação e ajuste fiscal do Estado de Goiás. 9ª Revisão (período 2010-2012)*. Goiânia: SGC, 2010a. Disponível em: <<http://www.sgc.goias.gov.br>>. Acesso em 02/03/2019.

\_\_\_\_\_. *Programa de reestruturação e ajuste fiscal do Estado de Goiás. 10ª Revisão (período 2011-2013)*. Goiânia: SGC, 2011a. Disponível em: <<http://www.sgc.goias.gov.br>>. Acesso em 02/03/2019.

\_\_\_\_\_. *Programa de reestruturação e ajuste fiscal do Estado de Goiás. 11ª Revisão (período 2012-2014)*. Goiânia: SGC, 2012a. Disponível em: <<http://www.sgc.goias.gov.br>>. Acesso em 02/03/2019.

\_\_\_\_\_. *Programa de reestruturação e ajuste fiscal do Estado de Goiás. 12ª Revisão (período 2014-2016)*. Goiânia: SGC, 2014a. Disponível em: <<http://www.sgc.goias.gov.br>>. Acesso em 02/03/2019.

\_\_\_\_\_. *Programa de reestruturação e ajuste fiscal do Estado de Goiás. 13ª Revisão (período 2015-2017)*. Goiânia: SGC, 2015a. Disponível em: <<http://www.sgc.goias.gov.br>>. Acesso em 02/03/2019.



\_\_\_\_\_. *Programa de reestruturação e ajuste fiscal do Estado de Goiás*. 14ª Revisão (período 2016-2018). Goiânia: SGC, 2016a. Disponível em: <<http://www.sgc.goias.gov.br>>. Acesso em 02/03/2019.

\_\_\_\_\_. *Programa de reestruturação e ajuste fiscal do Estado de Goiás*. 15ª Revisão (período 2017-2019). Goiânia: SGC, 2017a. Disponível em: <<http://www.sgc.goias.gov.br>>. Acesso em 02/03/2019.

\_\_\_\_\_. *Programa de reestruturação e ajuste fiscal do Estado de Goiás*. 16ª Revisão (período 2018-2020). Goiânia: SGC, 2018a. Disponível em: <<http://www.sgc.goias.gov.br>>. Acesso em 02/03/2019.

\_\_\_\_\_-SEFAZ. *O que é o COÍNDICE?* Goiânia: SEFAZ, 2010b. Disponível em: <<http://www.sefaz.go.gov.br/COINDICE/NocoasBasicas.htm>>. Acesso em: 05/04/2013.

\_\_\_\_\_ – Gerência de Informações Econômico-Fiscais. Despacho nº 0006/2014-GIEF, de 03 de janeiro de 2014. Goiânia: Sefaz, 2014a.

\_\_\_\_\_ - Coordenação de Integração de Dados. E-mail de 27 de dezembro de 2013. Goiânia: Sefaz, 2014b.

\_\_\_\_\_. *Audiência pública: avaliação das metas fiscais do 3º quadrimestre de 2018*. Goiânia: CGE, 2019c. Disponível em: <<http://www.cge.go.gov.br>>. Acesso em: 03/04/2019.

GOMES, Alexandre Travessoni. O rigorismo na ética de Kant e a situação atual do discurso de Habermas – um ensaio comparativo. In: GOMES, Alexandre Travessoni; MERLE, Jean-Christophe (org.). *A moral e o direito em Kant – ensaios analíticos*. Belo Horizonte: Mandamentos, 2007a. P.55-74

GOMES, Alexandre Travessoni. A posição do direito na filosofia prática. In: GOMES, Alexandre Travessoni; MERLE, Jean-Christophe (org.). *A moral e o direito em Kant – ensaios analíticos*. Belo Horizonte: Mandamentos, 2007b, p.77-98.

GOMES, Alexandre Travessoni. Kant e o pós-positivismo no direito. In: GOMES, Alexandre Travessoni; MERLE, Jean-Christophe (org.). *A moral e o direito em Kant – ensaios analíticos*. Belo Horizonte: Mandamentos, 2007c, p.153-180.

GRAMSCI, Antonio. *Cadernos do cárcere*. vols. 3, 13 e 18. Trad. Carlos Nelson Coutinho e Luiz Sérgio Henriques. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2000.

GRANGER, Gilles-Gaston. *A Ciência e as Ciências*. São Paulo: Unesp, 1994.

GREGGIANIN, Eugenio. *Lei de responsabilidade fiscal: aspectos críticos*. Brasília: Mimeo, 2010.

GUERRA, Sérgio. *Discrecionalidade, regulação e reflexividade: uma nova teoria sobre as escolhas administrativas*. 4ª ed. revista e atualizada. Belo Horizonte: Fórum, 2017.

GUIMARÃES, Juarez. Sociedade civil e corrupção: crítica a razão liberal. In: AVRITZER, Leonardo; FILGUEIRAS, Fernando. *Corrupção e sistema político no Brasil*. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2011.

HABERMAS, Jürgen. Três modelos normativos de democracia. Lua nova: *revista de cultura e política*. n. 36. São Paulo: CEDEC, 1995.

HAM, Christopher; HILL, Michael. *The policy process in the modern capitalist state*. 2 ed. Londres: Harvester Wheatsheaf, 1993.

HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário*. 22ª ed. revisada e ampliada. São Paulo: Atlas, 2012.

HARRINGTON, James. *The commonwealth of oceana and a system of politics* (ed. J.G.A. Pocock). Cambridge: Cambridge University Press, 1992.

HART, H. L. A. *O conceito de direito*. São Paulo: Ed. WMF Martins Fontes, 2012.

HEIDEMANN, Francisco G. Do sonho do progresso às políticas de desenvolvimento. IN: HEIDEMANN, Francisco G.; SALM, José Francisco (orgs.). *Políticas públicas e desenvolvimento: bases epistemológicas e modelos de análise*. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 2ª Ed., 2010.

HOBBS, Thomas, *Leviathan*, Nova Iorque: Collier Books, 1962.

HOLANDA, Sérgio Buarque de. *Raízes do Brasil*. São Paulo: Companhia das Letras, 1995.

HOLMES, Stephen e SUNSTEIN, Cass R. *The cost of rights: why liberty depends on taxes*. Nova York: W. W. Norton & Company, 1999, p. 31

IFI – Instituição fiscal independente. *Relatório de acompanhamento fiscal: dívida pública*. Brasília: Senado federal: 2017 (jun).

JUSTEN-FILHO, Marçal. O Direito Administrativo de espetáculo. In: ARAGÃO, Alexandre Santos de; MARQUES NETO, Floriano de Azevedo (Coord.). *Direito*



*administrativo e seus novos paradigmas*. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2017. p. 57-79.

KANT, Immanuel. *Crítica da razão prática*. Tradução baseada na primeira edição original alemã de 1788. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

\_\_\_\_\_. *Fundamentação da metafísica dos costumes*. Trad.: QUINTELA, Paulo. Lisboa: Edições 70, 1995.

\_\_\_\_\_. *A paz perpétua: um projeto filosófico*. Covilhã: UBI, 2008.

KAROLY, Istvan. *Gestão financeira no setor público*. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2014. (Práticas de gestão. Série Gestão Pública).

KELSEN, Hans. *A democracia*. 2.ed. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

\_\_\_\_\_. *A paz pelo direito*. São Paulo: Martins Fontes, 2011.

KLEINHEISTERKAMP, Jan. O Brasil e as disputas com investidores estrangeiros. CHEREM, Mônica Teresa; SENA JÚNIOR, Roberto (Org.). *Comércio Internacional e desenvolvimento: uma perspectiva brasileira*. São Paulo: Saraiva, 2004.

SOARES, Guido Fernando Silva. Órgãos das soluções extrajudiciárias de litígios. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1985.

KUHN, Thomas S. *A estrutura das revoluções científicas*. São Paulo: Perspectiva, 1975 [1962]

LARENZ, Karl. *Derecho justo: fundamentos de ética jurídica*. Madrid: Civitas, 1985.

\_\_\_\_\_. *Metodologia da Ciência do Direito*. Tradução de José Lamego. 6. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2012.

LAFFONT, J.; MARTIMORT, D. *The theory of incentives: the principal-agent model*. Princeton: Princeton University Press, 2002.

LASSALLE, Ferdinand. *Que é uma Constituição?* Porto Alegre: Editorial Villa Martha, 1980.

LASSWELL, Harold D. *Politics: Who Gets What, When, How*. New York: Whittlesey House. 1936.

LEWANDOWSKI, Enrique Ricardo. Reflexões em torno do princípio republicano. In: *Revista da Faculdade de Direito*, vol. 100. São Paulo: USP, 2005. p.189-200.

LIMA, Rui Cirne. *Princípios do direito administrativo*. 5ª edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1982.

LINDBLOM, Charles E. The science of muddling through. *Public Administration Review*, 19 (2), Spring: 1959.

\_\_\_\_\_. *Muddling through 1: a ciência da decisão incremental*. In: HEIDEMANN. Francisco G.; SALM, José Francisco (Org.). *Políticas Públicas E Desenvolvimento: Bases epistemológicas e modelos de análise*. 2. ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 2010a.

\_\_\_\_\_. *Muddling through 2: a ubiquidade da decisão incremental*. In: HEIDEMANN. Francisco G.; SALM, José Francisco (Org.). *Políticas Públicas E Desenvolvimento: Bases epistemológicas e modelos de análise*. 2. ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 2010b.

LIENERT, Ian. Revisão das despesas públicas. In: BOUERI, Rogério; ROCHA, Fabiana; RODOPOULOS, Fabiana (Org.). *Avaliação da qualidade do gasto público e mensuração da eficiência*. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, 2015, p. 211-233. p. 161-208

LOEVINGER, Lee. Jurimetrics: the methodology of legal inquiry. *Law & Contemporary Problems*, v. 28, n. 1, p. 5-35, 1963.

LUCENA, Andréa Freire de. *Regimes internacionais: temas contemporâneos*. Curitiba: Juruá, 2012.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 34. ed. rev., atual. e ampliada. São Paulo: Malheiros, 2013.

MATTOS, Enlinson; TERRA, Rafael. Conceitos sobre eficiência. In: BOUERI, Rogério; ROCHA, Fabiana; RODOPOULOS, Fabiana (Org.). *Avaliação da qualidade do gasto público e mensuração da eficiência*. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, 2015, p. 211-233.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. O poder de tributar pelo prisma da teorização de sua função social e de proteção aos direitos individuais. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; CASTILHO, Ricardo (Orgs.). *Direito Tributário e direitos fundamentais: limitações ao poder de tributar*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012.

MAYO, G. Elton, *The Social Problems of an Industrial Civilization*. Cambridge: Harvard University Press.

MALUF, Sahid. *Teoria geral do estado*. ed. atual. pelo prof. Miguel Alfredo Malufe Neto. São Paulo: Saraiva, 2003.

MASLOW, Abraham. (1971). *The farther reaches of human nature*. New York: Viking Press.

MELLO, Celso Antônio Bandeira De. *Curso de Direito Administrativo*. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

MENDES, Marcos. *O Senado Federal e o controle de endividamentos dos estados e municípios*. Brasília a. 47 n. 187 jul./set. 2010. Disponível em: < <http://www2.senado.leg.br/bdsf/item/id/198701>>. Acesso em: 02/03/2018.

MENDES JUNIOR, A. *Vinculação de receitas orçamentárias e seu impacto nos índices da educação básica*. 2010. Monografia (Especialização) – Instituto Serzedello Corrêa, Brasília, 2010.

MERLE, Jean-Christopher; GOMES, Alexanfre Travessoni Gomesm. Os dois conceitos de direito. In: GOMES, Alexandre Travessoni; MERLE, Jean-Christophe. *A moral e o direito em Kant – ensaios analíticos*. Belo Horizonte: Mandamentos, 2007b, p.99-120.

MESQUITA, José Ignácio Botelho de. *A Coisa Julgada*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

NEGRI, A. e HARDT, M. *Império*. Trad. Berilo Vargas. Rio de Janeiro: Record, 2001.

MEYER, J. W.; ROWAN, B. Institutionalized organizations: formal structure as myth and ceremony. *American Journal of sociology*, n. 2, p. 340-363, 1983.

MILL, John Stuart. *De la liberté*. Trad. D. White. Paris: Gallimard, 1869.

\_\_\_\_\_. *Utilitarianism*. Edited by Roger Crisp. Oxford: Oxford University Press, 2004.

\_\_\_\_\_. *A Liberdade/Utilitarismo*. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

\_\_\_\_\_. *A System of Logic*. Toronto: Toronto University Press, 1969.

MOE, Terry M. Political institutions: the neglected side of the story. *Journal of Law, Economics, and Organization*, n.6, p.213-253, 1990.

MONEBHURRUN, Nitish. *Manual de metodologia jurídica: técnicas para argumentar em textos jurídicos*. São Paulo: Saraiva, 2015.

MOTA, Ana Carolina Yoshida Hirano Andrade. *Accountability no Brasil: os cidadãos e os seus meios institucionais de controle dos representantes*. Tese (Doutorado) - USP, São Paulo, 2006.

MONTESQUIEU - Charles-Louis de Secondat. *Do espírito das leis*. São Paulo: Martin Claret, 2002. Série ouro. Título original: De l'esprit des loix.

NEUMANN, Franz. *The Rule of Law*. Political Theory and the Legal System in Modern Society. Leamington: Berg, 1986.

\_\_\_\_\_. *O império do direito: teoria política e sistema jurídico na sociedade moderna*. São Paulo: Quartier Latin, 2013.

O'DONNELL, Guillermo. Democracia delegativa? *Novos Estudos*, São Paulo, n. 31, p. 25-40, out. 1991.

OLIVEIRA, Solange Mendes. Os sufixos nominalizadores – ação e -mento. *Estudos linguísticos XXXVI*, jan-abr., 2007. p.87-96. Disponível em: <<http://www.gel.org.br>>. Acesso em: 03/04/2018.

OLIVEIRA, Rafael Carvalho Rezende. *Precedentes no direito administrativo*. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

OLSON, M. *The logic of collective action: public goods and the theory of groups*. Cambridge: Harvard University Press, 1971.

PALNNER, Richard. *Hermenêutica*. Lisboa: Edições 70, 1969. col. O saber da filosofia, v. 15.

PINHO, Rodrigo César Rebello. *Da organização do estado, dos poderes e histórico das constituições*. São Paulo: Saraiva, 2006.

PNUD; IPEA; FJP. *Índice de desenvolvimento humano municipal brasileiro*. Brasília: PNUD, IPEA, FJP, 2013. Disponível em < <http://www.atlasbrasil.org.br>>. Acesso em: 06/08/2018.

PAULA, Gil César Costa de. *Teoria geral do estado: textos para uma abordagem crítica*. Goiânia: Ed. Vieira, 2010.

PEREIRA, Paulo Trigo. A teoria da escolha pública (public choice): uma abordagem neoliberal? *Análise social*, vol. XXXII (141). Lisboa: ISEG, 1997, p.419-442. Disponível em: <<http://www.analisesocial.ics.ul.pt>>. Acesso em: 06/05/2017.

PETTIT, Philip. *Republicanism*. Oxford: Oxford University Press, 2002.

POCOCK, J. G. A. (1975) *The Machiavellian Moment: Florentine Political Theory and the Atlantic Republican Tradition*. Princeton, NJ: Princeton University Press, 1975.

POPPER, Karl Raimund. *A sociedade aberta e seus inimigos*. Trad. Milton Amado. São Paulo: USP, 1974.

\_\_\_\_\_. *A lógica da pesquisa científica*. São Paulo: Cultrix, 2007.

RAWLS, John. *O liberalismo político*. São Paulo: Ática, 2000.

\_\_\_\_\_. *Justiça e democracia*. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

\_\_\_\_\_. *Uma teoria da justiça*. 3ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2008.

RAZ, Joseph. *O conceito de sistema jurídico: uma introdução à teoria dos sistemas jurídicos*. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2012.

\_\_\_\_\_. *A moralidade da liberdade*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011.

REALE, Miguel. *Lições preliminares de direito*. 27.ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

REZENDE, Denis Alcides. *Planejamento de informações públicas municipais*. Revista RAP, Rio de Janeiro, vol. 41 (3), p. 505-36, Mai./Jun. 2007.

ROMANATTO, Eudiges; ARAÚJO, Eduardo Santo. O setor público estadual: capacidades e orientações políticas. In: MONTEIRO NETO, Aristides; ROMANATTO, Eudiges. *Capacidades governativas no ambiente federativo nacional: Goiás (2000-2012)*. Rio de Janeiro: Ipea, 2015.

RODRIGUES, Ayrton. *Finanças públicas: conforme a lei 4.320/1964 e a lei de responsabilidade fiscal, lei complementar 101/2000: segundo as autoridades, delas ninguém está acima*. 1ª ed. São Paulo: Baraúna, 2016.

ROSÁRIO, Miguel Barbosa do. *Latim básico*. \_\_\_, 2011. Disponível em: <<http://www.latim-basico.pro.br>>. Acesso em 03/04/2017.

ROSSI, Giampaolo. Método jurídico y Derecho Administrativo: la investigación de conceptos jurídicos elementales. In: ARAGÃO, Alexandre Santos de; MARQUES NETO, Floriano de Azevedo (Coord.). *Direito administrativo e seus novos paradigmas*. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2017. p. 15-29.

ROUSSEAU, Jean-Jacques. *Do contrato social e discursos sobre a economia política* (1762). Trad.: Rolando Roque da Silva. Ed. Ridendo Castigat Mores. Disponível em: [www.dominiopublico.gov.br](http://www.dominiopublico.gov.br). Acesso em: 03/02/2018.

SABATIER, Paul (1983). Política de implementação. *In: Enciclopédia de estudos de políticas*. Nova Iorque: Marcel Dekker, 1983, pp. 143-69.

SADDI, Fabiana da Cunha. Política e Economia no Federalismo do Governo Geisel. *Revista de Economia Política*, São Paulo, vol. 23, nº 2 (90), p. 28-46, abril/junho. 2003.

SANTANA, Edvaldo Alves de. Modelo racionalista de decisão: na busca de operacionalização. *In: HEIDEMANN, Francisco G.; SALM, José Francisco (Org.). Políticas Públicas E Desenvolvimento: Bases epistemológicas e modelos de análise*. 2. ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 2010

SARMENTO, Daniel. Supremacia do interesse público? As colisões entre direitos fundamentais e interesses da coletividade. *In: ARAGÃO, Alexandre Santos de; MARQUES NETO, Floriano de Azevedo (Coord.). Direito administrativo e seus novos paradigmas*. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2017. p. 129-168.

SECCHI, Leonardo. *Políticas Públicas: conceitos, esquemas de análises, casos práticos*. São Paulo: CENGAGE Learning, 2012.

SEN, Amartya Kumar. (1970), The impossibility of a paretian liberal, in: *Journal of Political Economy*, 78, pp. 152-157.

\_\_\_\_\_. *Desenvolvimento como liberdade*. Trad. Laura Teixeira Mota. São Paulo: Companhia das Letras, 2000.

\_\_\_\_\_. *Rationality and Freedom*. ed. rev. Cambridge: Harvard University Press, 2004.

SILVA, Ovídio Araújo Batista da. *Curso de Processo Civil: processo de conhecimento*. Porto Alegre: Fabris, 1987.

SKINNER, Quentin. *The Foundations of Modern Political Thought*. Cambridge: Cambridge University Press, 1978.

\_\_\_\_\_. The Republican Ideal of Liberty. In: Bock, Skinner, and Viroli, eds. *Machiavelli and Republicanism: Ideas in Context*. Cambridge: Cambridge University Press, 1990. p. 293-309.

\_\_\_\_\_. *Liberty Before Liberalism*. Cambridge: Cambridge University Press, 1998.

SILVA, Priscilla Teresinha Pyrrho de Souza. O orçamento público como ferramenta de análise de políticas públicas. 2012. 153 f. Trabalho de Conclusão de Curso

(Especialização) - Instituto Serzedello Corrêa do Tribunal de Contas da União, Brasília, 2012.

SMITH, Adam. *A riqueza das nações*. São Paulo: Nova Cultural, 1988.

SIMON, Herber A. Modelo comportamental de decisão racional. In: HEIDEMANN. Francisco G.; SALM, José Francisco (Org.). *Políticas públicas e desenvolvimento: Bases epistemológicas e modelos de análise*. 2. ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília.

SOUZA, Celina. "Políticas Públicas: Questões Temáticas e de Pesquisa", Caderno CRH 39: 11-24. 2003. Disponível em < <http://www.repositorio.ufba.br> >. Acesso em 07 de agosto de 2018

\_\_\_\_\_. Políticas públicas: uma revisão da literatura. Sociologias, Porto Alegre, n. 16, p. 20-45, Dez-2006. Disponível em <<http://www.scielo.br> >. Acesso em 07 de agosto de 2018.

SOUZA, Jessé. *A elite do atraso: da escravidão à Lava Jato*. - Rio de Janeiro: Leya, 2017.

SUNSTEIN, Cass; HOLMES, Stephen. *The Cost Of Rights: Why Liberty Depends On Taxes*. Nova Iorque: W.W. Norton & Company, 1999.

STUART-MILL, Jhon. (1843). *A System of Logic*. In: ROBSON, J.M. (Ed.). *The Collected Works of John Stuart Mill*. vol. VIII. London: Routledge and Kegan Paul, 1991.

\_\_\_\_\_. (1859). *Sobre a Liberdade*. Lisboa: Edições 70, 2006

SURREY, Stanley S.; MCDANIEL, Paul R. *Tax Expenditures*. Cambridge: Harvard University Press, 1985.

SUNSTEIN, Cass; HOLMES, Stephen. *The Cost Of Rights: Why Liberty Depends On Taxes*. Nova Iorque: W.W. Norton & Company, 1999.

TER-MINASSIAN, Teresa (ed.) *Fiscal federalism in theory and practice*. Washington: International Monetary Fund, 1997.

TEUBNER, G; PATERSON, J. Changing Maps: empirical legal autopoiesis. *Social and legal studies*, 7, 1988, p. 451-586.



THEODORO JÚNIOR, Humberto. Onda Reformista do Direito Positivo e suas Implicações com o Princípio da Segurança Jurídica. In.: *Revista da Escola Nacional de Magistratura*, n. 1, abr. 2006.

\_\_\_\_\_. *Curso de Direito Processual Civil*. Vol. 1. 47º ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

VALIM, Rafael Ramires Araújo. *O princípio da segurança jurídica no direito administrativo brasileiro*. São Paulo: Malheiros. 2010.

VERSANO, Ricardo. *A guerra fiscal do ICMS: quem ganha e quem perde*. Brasília: IPEA, 1997. Disponível em: < [www.ipea.gov.br](http://www.ipea.gov.br) >. Acesso em: 04/05/2018.

VIROLI, Maurizio. *Republicanismo*. trad. de Romina di Carli y Marina López. Santander: Editorial de la Universidad de Cantabria, 2014.

VULOVIC, Violeta. The effect of subnational borrowing control on fiscal sustainability: how to regulate? *IEB Working Paper nº 2010/36*, jun/2010. Disponível em <<http://www.ieb.edu/aplicacio/ftxers/SM10Vulovic.pdf>>. Acesso em 05/01/2018.

WEBER, Max. The social causes of the decay of ancient civilization. *Journal of General Education*, v. 5, 1950.

\_\_\_\_\_. *A ética protestante e o espírito do capitalismo*. São Paulo: Companhia das Letras, 2004.

\_\_\_\_\_. *Economia e Sociedade: fundamentos da sociologia compreensiva*. Brasília: Universidade do Brasil, 1999. v.1.

WINKLER, Donald R. Modelos: da teoria à prática. In: HEIDEMANN, Francisco G.; SALM, José Francisco (Org.). *Políticas públicas e desenvolvimento: bases epistemológicas e modelos de análise*. 2. ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 2010.

WOODS, Ngaire. The challenge of good governance for the FMI and the World Bank themselves. *World development*, v.28, nº5, maio. \_\_\_\_\_. Elsevier, 2000. Disponível em: <<https://www.journals.elsevier.com/world-development>>. Acesso em: 01/09/2018.



## DIPLOMAS NORMATIVOS REFERENCIADOS

BRASIL. *Constituição dos Estados Unidos do Brasil*, de 10 de novembro de 1937. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 09/03/2018.

\_\_\_\_\_. *Constituição dos Estados Unidos do Brasil*, de 18 de setembro de 1946. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 09/09/2018.

\_\_\_\_\_. *Constituição da República Federativa do Brasil*, de 05 de outubro de 1988. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 09/09/2018.

\_\_\_\_\_. *Emenda Constitucional nº 29*, de 13 de setembro de 2000. Altera os artigos 34, 35, 156, 160, 167 e 198 da CRFB e acrescenta artigo ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, para assegurar os recursos mínimos para o financiamento das ações e serviços públicos de saúde. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 05/03/2019.

\_\_\_\_\_. *Emenda Constitucional nº 42*, de 19 de dezembro de 2003. Altera o sistema tributário nacional e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 05/03/2019.

\_\_\_\_\_. *Emenda constitucional nº 45*, de 30 de dezembro de 2004. Altera a CRFB, instituindo a reforma do judiciário e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 09/03/2018.

\_\_\_\_\_. *Emenda constitucional nº 53*, de 19 de dezembro de 2006. Dá nova redação aos artigos 7º, 23, 30, 206, 208, 211 e 212 da Constituição Federal e ao artigo 60, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 05/03/2019.

\_\_\_\_\_. *Emenda constitucional nº 59*, de 11 de novembro de 2009. Acrescenta § 3º ao artigo 76 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias para reduzir, anualmente, a partir do exercício de 2009, o percentual da Desvinculação das Receitas da União incidente sobre os recursos destinados à manutenção e desenvolvimento do ensino de que trata o artigo 212, da Constituição Federal, dá nova redação aos incisos I e VII, do artigo 208, de forma a prever a obrigatoriedade do ensino de quatro a dezessete anos e ampliar a abrangência dos programas suplementares para todas as etapas da educação básica, e dá nova redação ao § 4º do artigo 211 e ao § 3º, do artigo 212, e ao *caput* do artigo 214, com a inserção neste

dispositivo de inciso VI. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 05/03/2019.

\_\_\_\_\_. *Emenda constitucional nº 86*, de 17 de março de 2015. Altera os artigos 165, 166 e 198 da CRFB, para tornar obrigatória a execução da programação orçamentária que especifica. Disponível em Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 09/04/2018.

\_\_\_\_\_. *Emenda Constitucional nº 95*, de 15 de dezembro de 2016. Altera o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, para instituir o Novo Regime Fiscal, e dá outras providências. Disponível em Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 15/04/2019.

\_\_\_\_\_. *Decreto-Lei nº 4.320*, de 17 de março de 1964. Institui normas gerais de direito financeiro. Disponível em Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 09/03/2018.

\_\_\_\_\_. *Decreto-Lei nº 5.172*, de 25 de outubro de 1966. Denominado Código Tributário Nacional (CTN), dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 09/03/2018.

\_\_\_\_\_. *Decreto-Lei nº 9.295*, de 27 de maio de 1946. Institui o conselho federal de contabilidade, define atribuições do contador e do guarda livros e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 09/03/2018.

\_\_\_\_\_. *Lei complementar nº 101*, de 14 de maio de 2000. Denominada Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade da gestão fiscal. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 09/03/2018.

\_\_\_\_\_. *Lei complementar nº 131*, de 27 de março de 2009. Denominada Lei da transparência, altera a LRF. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 09/03/2018.

\_\_\_\_\_. *Lei complementar nº 156*, de 28 de dezembro de 2016. Estabelece o Plano de Auxílio aos Estados e ao Distrito Federal e medidas de estímulo ao reequilíbrio fiscal; e altera a Lei Complementar nº 148, de 25 de novembro de 2014, a Lei nº 9.496, de 11 de setembro de 1997, a Medida Provisória nº 2.192-70, de 24 de agosto de 2001, a Lei nº 8.727, de 5 de novembro de 1993, e a Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 06/05/2019.

\_\_\_\_\_. *Lei complementar nº 159*, de 19 de maio de 2017. Institui o Regime de Recuperação Fiscal dos Estados e do Distrito Federal e altera as Leis Complementares nº 101, de 4 de maio de 2000, e nº 156, de 28 de dezembro de 2016. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 06/05/2019.

\_\_\_\_\_. *Lei nº 8.080*, de 19 de setembro de 1990. Dispõe sobre as condições para a promoção, proteção e recuperação da saúde, a organização e o funcionamento dos serviços correspondentes e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 06/05/2019.

\_\_\_\_\_. *Lei nº 8.142*, de 28 de dezembro de 1990. Dispõe sobre a participação da comunidade na gestão do Sistema Único de Saúde (SUS) e sobre as transferências intergovernamentais de recursos financeiros na área da saúde e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 06/05/2019.

\_\_\_\_\_. *Decreto-Lei nº 579*, de 30 de julho de 1938. Organiza o Departamento Administrativo do Serviço Público, reorganiza as Comissões de Eficiência dos Ministérios e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 12/08/2018.

\_\_\_\_\_. *Decreto-Lei nº 4.657*, de 04 de setembro de 1942. Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 15/07/2018.

\_\_\_\_\_. *Lei nº 8.666*, de 21 de julho de 1993. Regulamenta o artigo 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 05/03/2019.

\_\_\_\_\_. *Lei nº 12.249*, de 11 de junho de 2010. Altera o Decreto-Lei nº 9.295/1946 e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 09/03/2018.

\_\_\_\_\_. *Decreto nº 19.841*, de 22 de outubro de 1945. Promulga a Carta das Nações Unidas, da qual faz parte integrante o anexo Estatuto da Corte Internacional de Justiça, assinada em São Francisco, a 26 de junho de 1945, por ocasião da Conferência de Organização Internacional das Nações Unidas. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 09/03/2018.

\_\_\_\_\_. *Decreto-Lei nº 200*, de 05 de fevereiro de 1967. Estabelece diretrizes para a reforma administrativa. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 09/03/2018.

\_\_\_\_\_. *Decreto-Lei nº 20.919*, de 06 de janeiro de 1932. Regula a prescrição quinquenal. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 11/04/2019.

\_\_\_\_\_. *Lei nº 9.496*, de 11 de setembro de 1997. Estabelece critérios para a consolidação, a assunção e o refinanciamento, pela União, da dívida pública mobiliária e outras que especifica, de responsabilidade dos Estados e do Distrito Federal. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 09/03/2018.

\_\_\_\_\_. *Lei nº 10.028*, de 19 de outubro de 2000. Denominada lei de crimes fiscais, altera o Decreto-Lei nº 2.848/1940 – Código Penal. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 09/03/2018.

\_\_\_\_\_. *Lei nº 10.836*, de 09 de janeiro de 2004. Institui o bolsa família e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 10/05/2018.

\_\_\_\_\_. *Lei nº 12.527*, de 18 de novembro de 2011. Denominada Lei de acesso à informação. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 09/03/2018.

\_\_\_\_\_. *Lei nº 13.460*, de 26 de junho de 2017. Dispõe sobre participação, proteção e defesa dos direitos do usuário dos serviços públicos da administração pública. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 10/06/2018.

\_\_\_\_\_. *Lei nº 13.655*, de 25 de abril de 2018. Inclui no Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942 (Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro), disposições sobre segurança jurídica e eficiência na criação e na aplicação do direito público. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 15/07/2018.

\_\_\_\_\_. *Decreto nº 9.109*, de 27 de julho de 2017. Regulamenta a Lei Complementar nº 159, de 19 de maio de 2017, que institui o Regime de Recuperação Fiscal dos Estados e do Distrito Federal. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 06/05/2019.

\_\_\_\_\_. - Secretaria do Tesouro Nacional (STN). Portaria Interministerial STN/SOF nº 338, de 26 de abril de 2006. Brasília: STN, 2006. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 06/05/2019.

\_\_\_\_\_. - Ministério de Orçamento e Gestão (MOG). Portaria MOG nº 42, de 14 de abril de 1999. Brasília: MOG, 1999. Disponível em: <<http://www.planejamento.gov.br>>. Acesso em: 06/05/2019.

\_\_\_\_\_. - Senado Federal (SF). *Resolução nº 48*, de 21 de dezembro de 2007. Dispõe sobre os limites globais para as operações de crédito e estabelece limites e condições para a concessão de garantia da União em operações de crédito externo e interno.

Brasília: Senado federal, 2007. Disponível em: < <http://legis.senado.leg.br> >. Acesso em: 15/03/2018.

\_\_\_\_\_ - SF. *Resolução nº 41*, de 08 de dezembro de 2009. Altera a Resolução nº 48/2007. Brasília: Senado federal, 2009. Disponível em: < <http://legis.senado.leg.br> >. Acesso em: 15/03/2018.

\_\_\_\_\_ - SF. *Resolução nº 09*, de 21 de junho de 2017. Altera a Resolução nº 48/2007, estabelecendo uma ressalva permanente. Brasília: Senado federal, 2017a. Disponível em: < <http://legis.senado.leg.br> >. Acesso em: 15/03/2018.

\_\_\_\_\_ - SF. *Resolução nº 10*, de 21 de junho de 2017. Altera a Resolução nº 48/2007. Brasília: Senado federal, 2017b. Disponível em: < <http://legis.senado.leg.br> >. Acesso em: 15/03/2018.

\_\_\_\_\_ - SF. *Resolução nº 40*, de 20 de dezembro de 2001. Dispõe sobre limites da LRF. Disponível em <<http://legis.senado.leg.br>>. Acesso em 13/12/2018.

\_\_\_\_\_ - SF. *Resolução nº 43*, de 21 de dezembro de 2001. Dispõe sobre as operações de crédito interno e externo dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, inclusive concessão de garantias, seus limites e condições de autorização, e dá outras providências. Disponível em <<http://legis.senado.leg.br>>. Acesso em 13/12/2018.

\_\_\_\_\_ - Conselho Federal de Contabilidade (CFC). *Resolução nº 750*, de 29 de dezembro de 1993. Dispõe sobre os princípios fundamentais de contabilidade. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 03/04/2019.

\_\_\_\_\_ - CFC. *Resolução nº 1.111*, de 29 de novembro de 2007. Aprova o Apêndice II da Resolução CFC nº. 750/93 sobre os Princípios de Contabilidade. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 03/04/2019.

\_\_\_\_\_ - CFC. *Resolução nº 1.282*, de 28 de maio de 2010. Atualiza e consolida dispositivos da Resolução CFC n.º 750/93, que dispõe sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 03/04/2019.

\_\_\_\_\_ - CFC. *Resolução nº 1.128*, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.1 – Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 03/04/2019.

\_\_\_\_\_ - CFC. *Resolução nº 1.129*, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 03/04/2019.

\_\_\_\_\_ - CFC. *Resolução nº 1.130, de 21 de novembro de 2008.* Aprova a NBC T 16.3 – Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 03/04/2019.

\_\_\_\_\_ - CFC. *Resolução nº 1.131, de 21 de novembro de 2008.* Aprova a NBC T 16.4 – Transações no Setor Público. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 03/04/2019.

\_\_\_\_\_ - CFC. *Resolução nº 1.132, de 21 de novembro de 2008.* Aprova a NBC T 16.5 – Registro Contábil. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 03/04/2019.

\_\_\_\_\_ - CFC. *Resolução nº 1.133, de 21 de novembro de 2008.* Aprova a NBC T 16.6 – Demonstrações Contábeis. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 03/04/2019.

\_\_\_\_\_ - CFC. *Resolução nº 1.134, de 21 de novembro de 2008.* Aprova a NBC T 16.7 – Consolidação das Demonstrações Contábeis. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 03/04/2019.

\_\_\_\_\_ - CFC. *Resolução nº 1.135, de 21 de novembro de 2008.* Aprova a NBC T 16.8 – Controle Interno. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 03/04/2019.

\_\_\_\_\_ - CFC. *Resolução nº 1.136, de 21 de novembro de 2008.* Aprova a NBC T 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 03/04/2019.

\_\_\_\_\_ - CFC. *Resolução nº 1.137, de 21 de novembro de 2008.* Aprova a NBC T 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 03/04/2019.

\_\_\_\_\_ - CFC. *Resolução nº 1.366, de 25 de novembro de 2011.* Aprova a NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 03/04/2019.

\_\_\_\_\_ - CFC. *Resolução CFC nº 1.268, de 10 de dezembro de 2012.* Altera, inclui e exclui itens das NBC T 16.1, 16.2 e 16.6 que tratam das Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas aplicadas ao Setor Público e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 03/04/2019.



\_\_\_\_\_ - CFC. *Resolução nº 1.437/2013*, de 22 de março de 2013. Altera, inclui e exclui itens das NBCs T 16.1, 16.2, 16.4, 16.5, 16.6, 16.10 e 16.11 que tratam das Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas aplicadas ao Setor Público. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 03/04/2019.

\_\_\_\_\_ - CFC. *Norma brasileira de contabilidade - NBC TSP Estrutura conceitual*, de 23 de setembro de 2016. Aprova estrutura conceitual para elaboração e divulgação de informação contábil de propósito geral pelas entidades do setor público - CFC. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 03/04/2019.

\_\_\_\_\_ - CFC. *Norma brasileira de contabilidade - NBC TSP 01*, de 21 de outubro de 2016. Aprova a NBC TSP 01 – Receita de Transação sem Contraprestação. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 03/04/2019.

\_\_\_\_\_ - CFC. *Norma brasileira de contabilidade - NBC TSP 02*, de 21 de outubro de 2016. Aprova a NBC TSP 02 – Receita de Transação com Contraprestação. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 03/04/2019.

\_\_\_\_\_ - CFC. *Norma brasileira de contabilidade - NBC TSP 03*, de 21 de outubro de 2016. Aprova a NBC TSP 03 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 03/04/2019.

\_\_\_\_\_ - CFC. *Norma brasileira de contabilidade - NBC TSP 04*, de 25 de novembro de 2016. Aprova a NBC TSP 04 – Estoques. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 03/04/2019.

\_\_\_\_\_ - CFC. *Norma brasileira de contabilidade - NBC TSP 05*, de 25 de novembro de 2016. Aprova a NBC TSP 05 – Contratos de Concessão de Serviços Públicos: Concedente. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 03/04/2019.

\_\_\_\_\_ - CFC. *Norma brasileira de contabilidade - NBC TSP 06*, de 22 de setembro de 2017. Aprova a NBC TSP 06 – Propriedade para Investimento. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 03/04/2019.

\_\_\_\_\_ - CFC. *Norma brasileira de contabilidade - NBC TSP 07*, de 22 de setembro de 2017. Aprova a NBC TSP 07 – Ativo Imobilizado. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 03/04/2019.

\_\_\_\_\_ - CFC. *Norma brasileira de contabilidade - NBC TSP 08*, de 22 de setembro de 2017. Aprova a NBC TSP 08 – Ativo Intangível. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 03/04/2019.

\_\_\_\_\_ - CFC. *Norma brasileira de contabilidade - NBC TSP 09*, de 22 de setembro de 2017. Aprova a NBC TSP 09 – Redução ao Valor Recuperável de Ativo Não Gerador de Caixa. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 03/04/2019.

\_\_\_\_\_ - CFC. *Norma brasileira de contabilidade - NBC TSP 10*, de 22 de setembro de 2017. Aprova a NBC TSP 10 – Redução ao Valor Recuperável de Ativo Gerador de Caixa. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 03/04/2019.

\_\_\_\_\_ - CFC. *Norma brasileira de contabilidade - NBC TSP 11*, de 18 de outubro de 2018. Aprova a NBC TSP 11 – Apresentação das Demonstrações Contábeis. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 03/04/2019.

\_\_\_\_\_ - CFC. *Norma brasileira de contabilidade - NBC TSP 12*, de 18 de outubro de 2018. Aprova a NBC TSP 12 – Demonstração dos Fluxos de Caixa. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 03/04/2019.

\_\_\_\_\_ - CFC. *Norma brasileira de contabilidade - NBC TSP 13*, de 18 de outubro de 2018. Aprova a NBC TSP 13 – Apresentação de Informação Orçamentária nas Demonstrações Contábeis. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 03/04/2019.

\_\_\_\_\_ - CFC. *Norma brasileira de contabilidade - NBC TSP 14*, de 18 de outubro de 2018. Aprova a NBC TSP 14 – Custos de Empréstimos. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 03/04/2019.

\_\_\_\_\_ - CFC. *Norma brasileira de contabilidade - NBC TSP 15*, de 18 de outubro de 2018. Aprova a NBC TSP 15 – Benefícios a Empregados. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 03/04/2019.

\_\_\_\_\_ - CFC. *Norma brasileira de contabilidade - NBC TSP 16*, de 18 de outubro de 2018. Aprova a NBC TSP 16 – Demonstrações Contábeis Separadas. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 03/04/2019.

\_\_\_\_\_ - CFC. *Norma brasileira de contabilidade - NBC TSP 17*, de 18 de outubro de 2018. Aprova a NBC TSP 17 – Demonstrações Contábeis Consolidadas. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 03/04/2019.



\_\_\_\_\_ - CFC. *Norma brasileira de contabilidade - NBC TSP 18*, de 18 de outubro de 2018. Aprova a NBC TSP 18 – Investimento em Coligada e em Empreendimento Controlado em Conjunto. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 03/04/2019.

\_\_\_\_\_ - CFC. *Norma brasileira de contabilidade - NBC TSP 19*, de 18 de outubro de 2018. Aprova a NBC TSP 19 – Acordos em Conjunto. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 03/04/2019.

\_\_\_\_\_ - CFC. *Norma brasileira de contabilidade - NBC TSP 20*, de 18 de outubro de 2018. Aprova a NBC TSP 20 – Divulgação de Participações em Outras Entidades. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 03/04/2019.

\_\_\_\_\_ - CFC. *Norma brasileira de contabilidade - NBC TSP 21*, de 18 de outubro de 2018. Aprova a NBC TSP 21 – Combinações no Setor Público. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 03/04/2019.

GOIÁS. *Constituição do Estado de Goiás*, de 05 de outubro de 1989. Disponível em: <<http://www.gabinetecivil.goias.gov.br>>. Acesso em: 05/07/2018.

\_\_\_\_\_. *Emenda constitucional estadual nº 39*, de 15 de dezembro de 2005. Disponível em: <<http://www.gabinetecivil.goias.gov.br>>. Acesso em: 06/06/2019.

\_\_\_\_\_. *Emenda constitucional estadual nº 50*, 11 de dezembro de 2014. Acrescenta ao Capítulo I do Título III e ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição Estadual os dispositivos que especifica. Disponível em: <<http://www.gabinetecivil.goias.gov.br>>. Acesso em: 05/07/2018.

\_\_\_\_\_. *Emenda constitucional estadual nº 53*, de 21 de dezembro de 2016. Modifica dispositivo do Ato das disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) da Constituição Estadual, estabelecendo a desvinculação 30% (trinta por cento) das receitas vinculadas a órgãos e entidades, fundos ou despesa. Disponível em: <<http://www.gabinetecivil.goias.gov.br>>. Acesso em: 03/08/2018.

\_\_\_\_\_. *Emenda Constitucional Estadual nº 54*, de 02 de junho de 2017. Altera o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias para limitar os gastos correntes dos Poderes do Estado e dos órgãos governamentais autônomos, até 31 de dezembro de 2026. Disponível em: <<http://www.gabinetecivil.goias.gov.br>>. Acesso em: 03/08/2018.

\_\_\_\_\_. *Emenda constitucional estadual nº 55*, de 12 de setembro de 2017. Altera o inciso IX do artigo 92 da Constituição Estadual, os artigos 41 e 45 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.gabinetecivil.goias.gov.br>>. Acesso em: 03/08/2018.

\_\_\_\_\_. *Emenda constitucional estadual nº 57*, de 02 de outubro de 2018. Altera os artigos 110 e 111 da CE/1989 tornando obrigatória programação de execução orçamentária que especifica. Disponível em: <<http://www.gabinetecivil.goias.gov.br>>. Acesso em: 10/03/2018.

\_\_\_\_\_. *Emenda constitucional estadual nº 58*, de 05 de dezembro de 2018. Altera o artigo 111 da CE/1989. Disponível em: <<http://www.gabinetecivil.goias.gov.br>>. Acesso em: 10/03/2018.

\_\_\_\_\_. *Emenda constitucional estadual nº 59*, de 02 de maio de 2019. Altera os artigos 111 e 158 da CE/1989, modificando a graduação das vinculações das emendas parlamentares individuais ao PLOA e o percentual de aplicação obrigatória em educação. Disponível em: <<http://www.gabinetecivil.goias.gov.br>>. Acesso em: 10/03/2018.

\_\_\_\_\_. *Lei complementar nº 26*, de 28 de dezembro de 1998. Estabelece as diretrizes e bases do sistema educativo do Estado de Goiás. Disponível em: <<http://www.gabinetecivil.goias.gov.br>>. Acesso em: 06/05/2018.

\_\_\_\_\_. *Lei complementar nº 90*, de 22 de dezembro de 2011. Disponível em: <<http://www.gabinetecivil.goias.gov.br>>. Acesso em: 06/05/2018.

\_\_\_\_\_. *Lei complementar estadual nº 112*, de 18 de setembro de 2014. Regulamenta o artigo 109, da Constituição Estadual para estabelecer normas suplementares de finanças públicas. Disponível em: <<http://www.gabinetecivil.go.gov.br>>. Acesso em: 01/06/2019.

\_\_\_\_\_. *Lei complementar estadual nº 121*, de 21 de dezembro de 2015. Institui o Sistema da Conta Única do Tesouro Estadual e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.gabinetecivil.go.gov.br>>. Acesso em: 01/06/2019.

\_\_\_\_\_. *Lei complementar estadual nº 147*, de 28 de novembro de 2018. Altera a Lei complementar estadual nº 26/1998 que trata das diretrizes educacionais estaduais. Disponível em: <<http://www.gabinetecivil.go.gov.br>>. Acesso em: 01/06/2019.

\_\_\_\_\_. *Lei estadual nº 9.489*, 19 de julho de 1984. Cria o Fundo de Participação e Fomento à Industrialização do Estado de Goiás. Disponível em: <<http://www.gabinetecivil.goias.gov.br>>. Acesso em: 05/07/2018.

\_\_\_\_\_. *Lei estadual nº 11.651*, de 26 de dezembro de 1991. Institui o CTE. Disponível em: <<http://www.gabinetecivil.goias.gov.br>>. Acesso em: 05/04/2018.

\_\_\_\_\_. *Lei estadual nº 13.266*, de 16 de abril de 1998. Institui a carreira do fisco da Secretaria da Fazenda do Estado de Goiás e dá outras providências. <<http://www.gabinetecivil.goias.gov.br>>. Acesso em: 05/04/2018.

\_\_\_\_\_. *Lei estadual nº 13.591*, de 18 de janeiro de 2000. Institui o Programa de Desenvolvimento Industrial de Goiás – PRODUZIR o Fundo de Desenvolvimento de Atividades Industriais - FUNPRODUZIR. Disponível em: <<http://www.gabinetecivil.goias.gov.br>>. Acesso em: 05/04/2018.

\_\_\_\_\_. *Lei estadual nº 16.168*, de 11 de dezembro de 2007. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado de Goiás. Disponível em: <<http://www.gabinetecivil.goias.gov.br>>. Acesso em: 10/04/2018.

\_\_\_\_\_. *Lei estadual nº 16.921*, de 08 de fevereiro de 2010. Institui o plano de carreira dos gestores governamentais do Estado de Goiás. Disponível em: <<http://www.gabinetecivil.goias.gov.br>>. Acesso em: 10/04/2018.

\_\_\_\_\_. *Lei estadual nº 18.025*, de 22 de maio de 2013. Dispõe sobre o acesso a informações e a aplicação da Lei federal nº 12.527, de 18 de novembro de 2011, no âmbito do Estado de Goiás, institui o serviço de informação ao cidadão e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.gabinetecivil.goias.gov.br>>. Acesso em: 8/07/2018.

\_\_\_\_\_. *Lei estadual nº 18.090*, de 17 de julho de 2013. Dispõe sobre o programa renda cidadã e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.gabinetecivil.goias.gov.br>>. Acesso em: 15/08/2018.

\_\_\_\_\_. *Lei estadual nº 19.319*, de 23 de maio de 2016. Estabelece as bases do “Novo Programa Renda Cidadã” e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.gabinetecivil.goias.gov.br>>. Acesso em: 15/08/2018.

\_\_\_\_\_. *Decreto estadual nº 4.852*, de 29 de dezembro de 1997. Institui o RCTE. Disponível em: <<http://www.gabinetecivil.goias.gov.br>>. Acesso em: 05/04/2018.

\_\_\_\_\_. *Decreto estadual nº 8.853*, de 20 de dezembro de 2016. Dispõe sobre a adoção do sistema da conta única do tesouro estadual, nos termos da Lei complementar estadual nº 121, de 21 de dezembro de 2015. Disponível em: <<http://www.gabinetecivil.go.gov.br>>. Acesso em: 01/06/2019.

\_\_\_\_\_. *Decreto estadual nº 9.392*, de 21 de janeiro de 2019. Dispõe sobre a decretação de situação de calamidade financeira no Estado de Goiás. \_\_\_\_\_.

*Decreto estadual nº 9.392*, de 21 de janeiro de 2019. Dispõe sobre a decretação de situação de calamidade financeira no Estado de Goiás.

\_\_\_\_\_ - Anexo único. *In.: Resolução COÍNDICE nº 51*, de 25 de abril de 2005. Disponível em: <<http://www.sefaz.go.gov.br>>. Acesso em: 03/04/2018.

\_\_\_\_\_ - Anexo único. *In.: Resolução COÍNDICE nº 109*, de 13 de novembro de 2012. Disponível em: <<http://www.sefaz.go.gov.br>>. Acesso em: 03/04/2018.

\_\_\_\_\_ - TCE/GO. *Resolução nº 022, de 04 de setembro de 2008*. Aprova o Regimento Interno do Tribunal do Contas do Estado de Goiás. Disponível em: <<http://www.tce.go.gov.br>>. Acesso em: 03/04/2019.

\_\_\_\_\_ - TCE/GO. *Resolução nº 1.186/2002*. Regulamenta o rateio percentual do limite de despesa com pessoal do Poder Legislativo, nos termos do artigo 20, §1º, da LRF. Disponível em: <<http://www.tce.go.gov.br>>. Acesso em: 03/04/2019.

\_\_\_\_\_ - GSF. *Instrução normativa nº 1.311*, de 22 de dezembro de 2016. Dispõe sobre a regulamentação do funcionamento do Sistema da Conta Única do Tesouro Estadual. Goiânia: SEFAZ, 2016. Disponível em: <<http://www.sgc.goias.gov.br>>. Acesso em 03/02/2019.

ONU – Organização das Nações Unidas. *Declaração universal dos direitos dos humanos*. Rio: UNIC, 2009. Disponível em: < <https://nacoesunidas.org> >. Acesso em: 01/06/2018.

\_\_\_\_\_. *Resolução nº 39/248*, de 16 de abril 1985. Nova Iorque: ONU, 1985. Disponível em: < <http://www.egov.ufsc.br>>. Acesso em: 05/07/2018.

\_\_\_\_\_. *Carta das nações unidas*. São Francisco: ONU, 1945. Disponível em: < <https://nacoesunidas.org/carta/>>. Acesso em: 08/07/2018.

## JURISPRUDÊNCIA REFERENCIADA<sup>503</sup>

### I – Supremo Tribunal Federal

STF – Supremo Tribunal Federal - 2ª Turma. *AgR em RE nº 795749/CE*. Ministro relator Celso de Mello, DJ de 29/04/2014. Brasília: STF, 2014. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br>>. Acesso: 08/08/2018.

\_\_\_\_\_. - Pleno. *Súmula nº 347*. DJ de 26/04/1962. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br>>. Acesso: 08/08/2018.

\_\_\_\_\_. *RE nº 795749/CE*. Ministro relator Celso de Mello. DJ de 06/03/2014. Brasília: STF, 2014. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br>>. Acesso: 08/08/2018.

\_\_\_\_\_. - 2ª Turma. *Questão de ordem em petição nº 2.836-8/RJ*. Ministro relator Carlos Veloso. DJ de 14/03/2003. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br>>. Acesso: 15/04/2019.

\_\_\_\_\_. - Pleno. *ADI nº 3.652/RO*. Ministro relator Sepúlveda Pertence. DJ de 16/03/2007. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br>>. Acesso: 16/04/2019.

\_\_\_\_\_. - Pleno. *Medida liminar em ADI nº 352-6/600-DF*. Ministro relator Celso de Melo. DJ de 08/03/1991. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br>>. Acesso: 16/04/2019.

\_\_\_\_\_. - Pleno. *ADI nº 2.556/DF*. Ministro relator Joaquim Barbosa. DJe de 20/09/2012. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br>>. Acesso: 16/04/2019.

\_\_\_\_\_. - Pleno. *ADI nº 2.568/DF*. Ministro relator Joaquim Barbosa. DJe de 20/09/2012. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br>>. Acesso: 16/04/2019.

\_\_\_\_\_. - Pleno. *ADI nº 1.759/SC*. Ministro relator Gilmar Mendes. DJe de 19/08/2010. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br>>. Acesso: 18/05/2019.

\_\_\_\_\_. - Pleno. *ADI nº 1.750-3/DF*. Ministro relator Eros Grau. DJ de 13/10/2006. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br>>. Acesso: 19/05/2019.

---

<sup>503</sup> Esse tópico – que poderia ser consolidado nas Referências - foi propositadamente separado para permitir uma comparabilidade mais imediata dos precedentes utilizados.

\_\_\_\_\_ - Pleno. *ADI nº 2.447/MG*. Ministro relator Joaquim Barbosa. DJe de 04/12/2009. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br>>. Acesso: 18/05/2019.

\_\_\_\_\_ - Pleno. *ADI nº 2.529-5/PR*. Ministro relator Gilmar Mendes. DJ de 06/09/2007. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br>>. Acesso: 20/05/2019.

\_\_\_\_\_ - Pleno. *ADI nº 820-0/RS*. Ministro relator Eros Grau. DJ de 29/02/2008. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br>>. Acesso: 21/05/2019.

\_\_\_\_\_ - Pleno. *ADI nº 584/PR*. Ministro relator Dias Tóffoli. Julgado de 19/03/2014. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br>>. Acesso: 21/05/2019.

\_\_\_\_\_ - Pleno. *ADI nº 3.576-2/RS*. Ministro relator Ellen Gracie. DJe de 02/02/2007. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br>>. Acesso: 21/05/2019.

\_\_\_\_\_ - Pleno. *ADI nº 2.129/MS*. Ministro relator Eros Grau. DJ de 16/06/2006. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br>>. Acesso: 21/05/2019.

\_\_\_\_\_ - Pleno. *ADI nº 2.722-1/PR*. Ministro relator Gilmar Mendes. DJ de 19/12/2006. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br>>. Acesso: 21/05/2019.

\_\_\_\_\_ - Pleno. *ADI nº 1.689-2/PE*. Ministro relator Sidney Sanches. DJ de 02/05/2003. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br>>. Acesso: 23/05/2019.

\_\_\_\_\_ - Pleno. *Medida cautelar em ADPF nº 405/RJ*. Ministro relator Rosa Weber. Julgado de 14/06/2017. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br>>. Acesso: 23/05/2019.

\_\_\_\_\_ - Pleno. *AgR em ACO nº 664/ RJ*. Ministro relator Ricardo Lewandowsk. Julgado de 01/09/2017. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br>>. Acesso: 23/05/2019.

\_\_\_\_\_ - Pleno. *MS 30.788/MG*. Ministro relator Roberto Barroso. DJe de 04/08/2015. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br>>. Acesso: 23/05/2019.

\_\_\_\_\_ - Pleno. *AgR na Pet. nº 3.606/DF*. Ministro relator Sepúlveda Pertence. DJ de 27/10/2006. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br>>. Acesso: 23/05/2019.

\_\_\_\_\_ - Pleno. *MS nº 24.020/DF*. Ministro relator Joaquim Barbosa. DJe de 13/06/2012. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br>>. Acesso: 23/05/2019.

\_\_\_\_\_ - Pleno. *ADI 849/MT*. Ministro relator Sepúlveda Pertence. DJ de 23/4/1999. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br>>. Acesso: 23/05/2019.

\_\_\_\_\_ - Pleno. *MS 25.880/DF*. Ministro relator Eros Grau. DJ de 16/3/2007. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br>>. Acesso: 23/05/2019.



\_\_\_\_\_ - Pleno. *MS 24.961/DF*. Ministro relator Carlos Velloso. DJ de 4/3/2005. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br>>. Acesso: 23/05/2019.

\_\_\_\_\_ - 2ª Turma. *AgR no RE 356.209/GO*. Ministra relatora Ellen Gracie. DJe de 25/3/2011. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br>>. Acesso: 23/05/2019.

\_\_\_\_\_ - Pleno. *RE nº 190.985*. Ministro relator Néri da Silveira. DJ de 24/08/2001. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br>>. Acesso: 23/05/2019.

\_\_\_\_\_ - Pleno. *ADI 916-8/MT*. Ministro relator Joaquim Barbosa. DJe de 06/03/2009. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br>>. Acesso: 23/05/2019.

\_\_\_\_\_ - 1ª Turma. *MS 26.969*. Ministro relator Luiz Fux. DJe de 12/12/2014. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br>>. Acesso: 23/05/2019.

\_\_\_\_\_ - Dec. monocrática. *MC em MS nº 31.439/DF*. Ministro Marco Aurélio. DJe de 07/08/2012. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br>>. Acesso: 23/05/2019.

\_\_\_\_\_ - Dec. monocrática. *MC em MS nº 25.888/DF*. Ministro Gilmar Mendes. DJ de 29/03/2006. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br>>. Acesso: 23/05/2019.

\_\_\_\_\_ 1ª Turma. *AI 363129 AgR*. Ministro relator Sepúlveda Pertence. DJ de 08/11/2002. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br>>. Acesso: 12/07/2018.

\_\_\_\_\_ - Pleno. *ADI-MC 4.167*. Ministro relator Joaquim Barbosa. DJe de 30/04/2009. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br>>. Acesso: 17/07/2018.

\_\_\_\_\_ - Pleno. *ADI nº 4357/DF*. Ministro relator Luiz Fux. Julgado de 09/12/2015. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br>>. Acesso: 03/05/2019.

\_\_\_\_\_ - Pleno. *ADI nº 4.425/DF*. Ministro relator Luiz Fux. Julgado de 25/03/2015. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br>>. Acesso: 03/05/2019.

\_\_\_\_\_ - Pleno. *RE nº 750.423/SE*. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br>>. Acesso: 16/04/2019.

\_\_\_\_\_ - Pleno. *RE nº 1186785/GO*. Ministro relator Alexandre de Moraes. DJe 22/02/2019. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br>>. Acesso: 16/04/2019.

\_\_\_\_\_ - Decisão monocrática. *Liminar na ADI nº 6049*. Ministro Ricardo Lewandowski. DJe de 31/01/2019. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br>>. Acesso: 16/04/2019.

\_\_\_\_\_. *MC em ACO 3.131/SC*. Ministro relator Roberto Barroso. DJe de 27/06/2018. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br>>. Acesso: 16/05/2019.

\_\_\_\_\_. ADI 5633/DF. Ministra relatora Rosa Weber. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br>>. Acesso: 04/06/2019.

\_\_\_\_\_. ADI nº 5715/DF. Ministra relatora Rosa Weber. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br>>. Acesso: 04/06/2019.

\_\_\_\_\_. ADI nº 5734/DF. Ministra relatora Rosa Weber. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br>>. Acesso: 04/06/2019.

\_\_\_\_\_. ADI nº 5643/DF. Ministra relatora Rosa Weber. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br>>. Acesso: 04/06/2019.

\_\_\_\_\_. ADI nº 5658/DF. Ministra relatora Rosa Weber. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br>>. Acesso: 04/06/2019.

\_\_\_\_\_. ADI nº 5680/DF. Ministra relatora Rosa Weber. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br>>. Acesso: 04/06/2019.

\_\_\_\_\_. ACO nº 3262/GO. Ministro relator Gilmar Mendes. DJe de 21/06/2019. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br>>. Acesso: 29/06/2019.

## **II – Superior Tribunal de Justiça**

STJ – Superior Tribunal de Justiça – 2ª Turma. Recurso Especial em Mandado de Segurança - Resp. nº 1.041.197-MS 2008/0059830-7. Ministro Rel. Humberto Martins, DJ: 16/09/2009. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br>>. Acesso: 20/09/2018.

\_\_\_\_\_. – 5ª Turma. *RMS 30428/RO*. Ministro relator Félix Fischer. DJe de 15/03/2010. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br>>. Acesso: 13/03/2019.

\_\_\_\_\_. - Decisão monocrática. *Recurso Especial nº 892.818/RS*. Ministro relator Hamilton Carvalhido. DJe de 20/04/2010. DJe de 15/03/2010. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br>>. Acesso: 03/05/2019.



### **III – Tribunal de Justiça de Goiás**

TJGO – Tribunal de Justiça do Estado de Goiás - 6ª Vara da Fazenda Pública. *ACP nº 5094947.20.2016.8.09.0051*. Juiz prolator Élcio Vicente da Silva. DJe de 18/06/2019. Disponível em <<http://www.mpggo.mp.br>>. Acesso em: 19/06/2019.

\_\_\_\_\_. - Pleno. *Agrl no Processo nº 5258169.89.2017.8.09.0000*. Desembargadora relatora Beatriz Figueiredo Franco. Disponível em: <<http://www.tjgo.jus.br>>. Acesso em: 03/05/2019.

TJGO – 6ª Câmara. *Duplo Grau de Jurisdição nº 472320-18.2011.8.09.0051*. Desembargador relator Fausto Moreira Diniz. DJe de 13/08/2014. Disponível em: <<http://www.tjgo.jus.br>>. Acesso em: 03/05/2018.

\_\_\_\_\_. - 6ª Câmara. *Duplo Grau de Jurisdição nº 328742-52.2014.8.09.0128*. Desembargador relator Marcus da Costa Ferreira. DJe de 07/03/2017. Disponível em: <<http://www.tjgo.jus.br>>. Acesso em: 017/02/2019.

\_\_\_\_\_. - 2ª Câmara Cível. *Duplo Grau de Jurisdição nº 227799-74.2008.8.09.0051* (200892277998). Desembargador relator Amaral Wilson de Oliveira. Julgado de 12/07/2012. Disponível em: <<http://www.tjgo.jus.br>>. Acesso em: 03/05/2019.

\_\_\_\_\_. *Duplo Grau de Jurisdição nº 0393343-83.2010.8.09.0071*. Disponível em: <<http://www.tjgo.jus.br>>. Acesso em: 15/05/2019.

\_\_\_\_\_. *Processo nº 5047564.12.2017.8.09.0051*. Disponível em: <<http://www.tjgo.jus.br>>. Acesso em: 15/05/2019.

### **IV – Tribunal de Contas do Estado de Goiás**

TCE/GO – Tribunal de Contas do Estado de Goiás. *Acórdão nº 3.133/2011*. Disponível em: <<https://decisoes.tce.go.gov.br>>. Acesso em: 05/06/2019.

\_\_\_\_\_. *Acórdão nº 1.912*. Disponível em: <<https://decisoes.tce.go.gov.br>>. Acesso em: 03/02/2019.

\_\_\_\_\_. *Acórdão nº 2573*. Disponível em: <<https://decisoes.tce.go.gov.br>>. Acesso em: 04/04/2019.

\_\_\_\_\_. *Acórdão nº 2894*. Disponível em: <<https://decisoes.tce.go.gov.br>>. Acesso em: 02/05/2019.

\_\_\_\_\_. *Acórdão nº 3192*. Disponível em: <<https://decisoes.tce.go.gov.br>>. Acesso em: 05/06/2019.

\_\_\_\_\_. *Acórdão nº 1072/2018*. Disponível em: <<https://decisoes.tce.go.gov.br>>. Acesso em: 05/06/2019.

\_\_\_\_\_. *Autos nº 201600047002037*. Trata da verificar o cumprimento de cronograma de pagamento por ordem de exigibilidade. Disponível em: <<http://www.tce.go.gov.br>>. Acesso em 04/05/2019.

\_\_\_\_\_. *Autos nº 201700047002167*. Trata da verificar o cumprimento da modulação dos efeitos de decisão do STF e avaliação da instituição do sistema único de controle de requisitórios judiciais. Disponível em: <<http://www.tce.go.gov.br>>. Acesso em 04/05/2019.

\_\_\_\_\_. *Parecer prévio das contas do governador do Estado de Goiás – exercício 2000*. Goiânia: TCE, 2001. Disponível em: <<https://portal.tce.go.gov.br>>. Acesso em: 05/02/2019.

\_\_\_\_\_. *Parecer prévio das contas do governador do Estado de Goiás – exercício 2001*. Goiânia: TCE, 2002. Disponível em: <<https://portal.tce.go.gov.br>>. Acesso em: 05/02/2019.

\_\_\_\_\_. *Parecer prévio das contas do governador do Estado de Goiás – exercício 2002*. Goiânia: TCE, 2003. Disponível em: <<https://portal.tce.go.gov.br>>. Acesso em: 14/02/2019.

\_\_\_\_\_. *Parecer prévio das contas do governador do Estado de Goiás – exercício 2003*. Goiânia: TCE, 2004. Disponível em: <<https://portal.tce.go.gov.br>>. Acesso em: 27/02/2019.

\_\_\_\_\_. *Parecer prévio das contas do governador do Estado de Goiás – exercício 2004*. Goiânia: TCE, 2005. Disponível em: <<https://portal.tce.go.gov.br>>. Acesso em: 15/03/2019.

\_\_\_\_\_. *Parecer prévio das contas do governador do Estado de Goiás – exercício 2005*. Goiânia: TCE, 2006. Disponível em: <<https://portal.tce.go.gov.br>>. Acesso em: 15/03/2019.

\_\_\_\_\_. *Parecer prévio das contas do governador do Estado de Goiás – exercício 2006*. Goiânia: TCE, 2007. Disponível em: <<https://portal.tce.go.gov.br>>. Acesso em: 28/03/2019.

\_\_\_\_\_. *Parecer prévio das contas do governador do Estado de Goiás – exercício 2007*. Goiânia: TCE, 2008. Disponível em: <<https://portal.tce.go.gov.br>>. Acesso em: 28/03/2019.

\_\_\_\_\_. *Parecer prévio das contas do governador do Estado de Goiás – exercício 2008*. Goiânia: TCE, 2009. Disponível em: <<https://portal.tce.go.gov.br>>. Acesso em: 10/04/2019.

\_\_\_\_\_. *Parecer prévio das contas do governador do Estado de Goiás – exercício 2009*. Goiânia: TCE, 2010. Disponível em: <<https://portal.tce.go.gov.br>>. Acesso em: 10/04/2019.

\_\_\_\_\_. Relatório sobre as contas do governador: exercício 2010. Goiânia: TCE, 2011b. Disponível em: <<https://portal.tce.go.gov.br>>. Acesso em: 10/04/2019.

\_\_\_\_\_. *Parecer prévio das contas do governador do Estado de Goiás – exercício 2010*. Goiânia: TCE, 2011a. Disponível em: <<https://portal.tce.go.gov.br>>. Acesso em: 10/04/2019.

\_\_\_\_\_. Relatório sobre as contas do governador: exercício 2011. Goiânia: TCE, 2012b. Disponível em: <<https://portal.tce.go.gov.br>>. Acesso em: 10/04/2019.

\_\_\_\_\_. *Parecer prévio das contas do governador do Estado de Goiás – exercício 2011*. Goiânia: TCE, 2012a. Disponível em: <<https://portal.tce.go.gov.br>>. Acesso em: 23/04/2019.

\_\_\_\_\_. Relatório sobre as contas do governador: exercício 2012. Goiânia: TCE, 2013b. Disponível em: <<https://portal.tce.go.gov.br>>. Acesso em: 10/04/2019.

\_\_\_\_\_. *Parecer prévio das contas do governador do Estado de Goiás – exercício 2012*. Goiânia: TCE, 2013a. Disponível em: <<https://portal.tce.go.gov.br>>. Acesso em: 23/04/2019.

\_\_\_\_\_. Relatório sobre as contas do governador: exercício 2013. Goiânia: TCE, 2014b. Disponível em: <<https://portal.tce.go.gov.br>>. Acesso em: 10/04/2019.

\_\_\_\_\_. *Parecer prévio das contas do governador do Estado de Goiás – exercício 2013*. Goiânia: TCE, 2014a. Disponível em: <<https://portal.tce.go.gov.br>>. Acesso em: 23/04/2019.

\_\_\_\_\_. Relatório sobre as contas do governador: exercício 2014. Goiânia: TCE, 2015b. Disponível em: <<https://portal.tce.go.gov.br>>. Acesso em: 23/04/2019.

\_\_\_\_\_. *Parecer prévio das contas do governador do Estado de Goiás – exercício 2014.* Goiânia: TCE, 2015a. Disponível em: <<https://portal.tce.go.gov.br>>. Acesso em: 23/04/2019.

\_\_\_\_\_. Relatório sobre as contas do governador: exercício 2015. Goiânia: TCE, 2016b. Disponível em: <<https://portal.tce.go.gov.br>>. Acesso em: 15/05/2019.

\_\_\_\_\_. *Parecer prévio das contas do governador do Estado de Goiás – exercício 2015.* Goiânia: TCE, 2016a. Disponível em: <<https://portal.tce.go.gov.br>>. Acesso em: 15/05/2019.

\_\_\_\_\_. Relatório sobre as contas do governador: exercício 2016. Goiânia: TCE, 2017b. Disponível em: <<https://portal.tce.go.gov.br>>. Acesso em: 15/05/2019.

\_\_\_\_\_. *Parecer prévio das contas do governador do Estado de Goiás – exercício 2016.* Goiânia: TCE, 2017a. Disponível em: <<https://portal.tce.go.gov.br>>. Acesso em: 15/05/2019.

\_\_\_\_\_. Relatório sobre as contas do governador: exercício 2017. Goiânia: TCE, 2018b. Disponível em: <<https://portal.tce.go.gov.br>>. Acesso em: 15/05/2019.

\_\_\_\_\_. *Parecer prévio das contas do governador do Estado de Goiás – exercício 2017a.* Goiânia: TCE, 2018. Disponível em: <<https://portal.tce.go.gov.br>>. Acesso em: 15/05/2019.

\_\_\_\_\_. *Parecer prévio das contas do governador do Estado de Goiás – exercício 2018.* Goiânia: TCE, 2019a. Disponível em: <<https://portal.tce.go.gov.br>>. Acesso em: 05/06/2019.

\_\_\_\_\_. *Análise do relator: parecer prévio das contas do governador do Estado de Goiás – exercício 2018.* Goiânia: TCE, 2019b. Disponível em: <<https://portal.tce.go.gov.br>>. Acesso em: 05/05/2019.